

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PISA

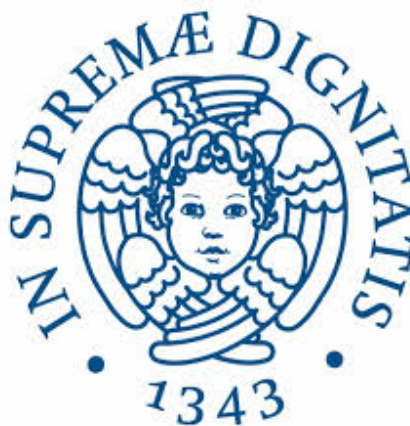
Dipartimento di economia e management

Corso di laurea magistrale in strategia, management e controllo

CANDIDATO: Emanuele LOGLI

Problematiche emergenti nel processo di armonizzazione della Pubblica Amministrazione

RELATORE: Prof. Simone LAZZINI



ANNO ACCADEMICO 2013/2014
Sessione autunnale

INDICE

| | |
|---|-----|
| INDICE..... | ii |
| INTRODUZIONE..... | iv |
| Ringraziamenti | vii |
| DALLA CONTABILITÀ DI STATO ALLA CONTABILITÀ PUBBLICA .. | 1 |
| Ambito disciplinare..... | 2 |
| Le fonti normative..... | 5 |
| Costituzione e contabilità pubblica | 5 |
| Legislazione ordinaria e bilanci pubblici | 21 |
| LA CONTABILITÀ DEGLI ENTI LOCALI: PRINCIPIO DI AUTONOMIA ED ESIGENZE DI ARMONIZZAZIONE | 47 |
| Il contesto e i significati dell'armonizzazione..... | 48 |
| Legislazione ordinaria e ordinamento contabile degli Enti Locali..... | 56 |
| Ce lo chiede l'Europa?..... | 75 |
| D. LGS. 118/2011: PRINCIPI ED IMPLICAZIONI OPERATIVE..... | 89 |
| Riclassificazione del bilancio e variazioni | 90 |
| Principio della Programmazione | 103 |
| Principio generale di competenza finanziaria | 115 |
| Fondo pluriennale vincolato | 117 |
| Riaccertamento straordinario dei residui | 127 |

Indice

| | |
|---|-----|
| Fondo crediti di dubbia esigibilità..... | 132 |
| APPLICAZIONI CONTABILI | 138 |
| Uso del fondo crediti di dubbia esigibilità | 139 |
| Ordinamento precedente al D. Lgs. 118/2011 | 141 |
| Contabilità armonizzata | 144 |
| Confronto | 148 |
| Contabilizzazione di un investimento con copertura da alienazioni patrimoniali | 149 |
| Ordinamento precedente al D. Lgs. 118/2011 | 150 |
| Contabilità armonizzata | 156 |
| Confronto | 165 |
| CONCLUSIONI..... | 166 |
| BIBLIOGRAFIA..... | 171 |

INTRODUZIONE

La Pubblica Amministrazione si è trovata ad assumere al contempo caratteristiche di eccessiva rigidità procedurale e di frequente variazione del quadro normativo. La contraddittorietà delle condizioni è solo apparente, poiché l'una alimenta vicendevolmente l'altra in una concatenazione indistinta di rapporti causa-effetto. L'assenza di una disciplina omogenea e duratura implica, infatti, una naturale incapacità di assimilazione, che amplifica la dimensione dei problemi e sollecita ulteriori interventi correttivi. La burocratizzazione implicita delle strutture amministrative contrasta poi dal canto proprio con la turbolenza del contesto socio-economico contemporaneo, suscitando spinte riformatrici volte alla semplificazione nei rapporti con il cittadino-utente. Questo contesto di instabilità prolungata rischia tuttavia di produrre effetti di complicazione e di rafforzamento di pulsioni centraliste. Un ruolo non trascurabile riveste pertanto un'indagine su come il delicato rapporto tra il principio di federalismo fiscale e quello di coordinamento della finanza pubblica abbia o meno trovato un equilibrio nella disciplina contabile.

Il presente lavoro prende le mosse da una ricostruzione diacronica della normativa inerente la contabilità di Stato, preceduta da un sintetico inquadramento disciplinare. L'iniziale commento del dettato costituzionale si rivela decisivo ai fini di un'organica comprensione dei vincoli di bilancio e del riparto di competenze per il complesso della Pubblica Amministrazione. Il primo capitolo *Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica* prosegue quindi con un riepilogo della stratificazione normativa che, alla luce della sempre più complessa articolazione delle amministrazioni pubbliche, ha modificato nel tempo la fisionomia delle leggi ordinarie di riferimento.

Il secondo capitolo *La contabilità degli Enti Locali: principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione* dettaglia invece il perimetro dottrinale del concetto di armonizzazione e propone la disciplina contabile degli Enti Locali come modello di autonomia crescente dalla contabilità di Stato e di perseguimento di obiettivi di efficienza, efficacia ed economicità. La rassegna della disciplina contabile termina con una riflessione riguardo l'impatto sull'ordinamento contabile nazionale degli obblighi informativi verso gli organismi comunitari.

Il d. lgs. 23 giugno 2011, n. 118 recante “Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42”, viene quindi approfondito tanto nelle modifiche agli schemi e alle nozioni di bilancio, quanto nelle novità inerenti la programmazione e le forme di imputazione per gli Enti Locali, con particolare riferimento ai Comuni. Notevole rilievo viene assegnato al nuovo principio di competenza finanziaria, c.d. “potenziato”, con specifico esame dei nuovi strumenti di garanzia della sussistenza e permanenza delle coperture. Il terzo capitolo *D.Lgs. 118/2011: principi ed implicazioni operative* dedica quindi ampio spazio ai criteri di formazione del fondo pluriennale vincolato e del fondo crediti di dubbia esigibilità, secondo le più prevedibili casistiche di manifestazione.

Il quarto ed ultimo capitolo *Applicazioni contabili* effettua un raffronto tra vecchio e nuovo ordinamento di situazioni potenzialmente lesive degli equilibri economico-finanziari di un Comune, comprese le conseguenti ripercussioni sul raggiungimento del saldo obiettivo di Patto. In primo luogo viene proposto il non raro caso di stralcio di crediti ritenuti inesigibili con

attivazione del fondo crediti di dubbia esigibilità, segnalando le differenze rispetto al fondo svalutazione crediti. Infine è presentato un investimento diretto con copertura da alienazione patrimoniale, secondo diverse ipotesi di riscossione e di pagamento per circostanziare l'eventualità di formazione del fondo pluriennale vincolato.

L'elaborato che segue intende in buona sostanza fornire un quadro di sintesi, puntuale, argomentato e aggiornato sugli ultimi sviluppi della disciplina contabile per la PA, nella volontà di rilevare le problematiche emergenti nell'implementazione del processo di armonizzazione per gli Enti Locali.

RINGRAZIAMENTI

Alla mia famiglia che mi ha supportato e sopportato in mesi densi di impegni, gioie e preoccupazioni.

Al Prof. Simone Lazzini per la disponibilità dimostrata e l'attenzione sempre offerta.

All'Ufficio Ragioneria del Comune di Montale per la pazienza e per il lavoro di costante approfondimento svolto di fronte alle mie domande.

DALLA CONTABILITÀ DI STATO ALLA CONTABILITÀ PUBBLICA

Ambito disciplinare

Il riconoscimento politico del principio di sussidiarietà, il lento e non ancora compiuto percorso di decentramento amministrativo e fiscale, l'adozione di principi aziendalistici di programmazione e controllo, le regole e le opportunità originate dall'Unione Europea, le esigenze di tenuta e consolidamento della finanza pubblica sono tutti fattori concomitanti e convergenti verso una differente lettura del ruolo delle procedure e dei documenti contabili all'interno dell'intero comparto della Pubblica Amministrazione¹.

Il sistema sabaudo di stampo centralistico, applicato per tutta la durata del Regno d'Italia, permette di comprendere come la definizione originaria e onnicomprensiva della materia oggetto di trattazione fosse quella di contabilità di Stato. Per lungo tempo l'attività finanziaria pubblica, ovvero l'insieme di operazioni con cui gli enti pubblici acquisiscono risorse per la produzione di beni e servizi, ha coinciso con l'attività finanziaria dello Stato e di conseguenza solo per lo Stato era previsto un complesso sistematico di norme contabili, che influenzava o disciplinava direttamente gli ordinamenti contabili degli altri enti pubblici. La contabilità di Stato è, infatti, l'insieme organico delle norme che disciplinano l'attività gestoria dei pubblici poteri, vale a dire l'organizzazione finanziario-contabile, la gestione patrimoniale, l'attività

¹ Con la locuzione 'Pubblica Amministrazione' si fa riferimento, in termini generali, all'insieme delle persone giuridiche pubbliche che svolgono funzioni sostanzialmente amministrative. Nella nozione di pubblica amministrazione possono, inoltre, farsi rientrare quei soggetti privati che svolgono un'attività amministrativa rivolta al conseguimento di interessi pubblici.

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

contrattuale, la gestione del bilancio, il sistema dei controlli e la responsabilità degli amministratori della cosa pubblica (Bennati, 1990). Una caratterizzazione dunque eterogenea che non consente l'inquadramento in un unico campo disciplinare né tantomeno la sintesi in un'unica fonte normativa di riferimento. Lo stretto legame con le materie giuridiche nasce sia dal carattere amministrativo dei procedimenti burocratici sia dal principio costituzionale di legalità². Il nesso con quelle aziendali è invece più recente e dovuto ad esigenze di efficienza, efficacia ed economicità³ nella gestione delle diverse unità della Pubblica Amministrazione (Monorchio & Mottura, 2014)⁴.

La proliferazione nel tempo di imprese pubbliche ed enti sovvenzionati o partecipati, ciascuno col proprio ordinamento contabile, ha reso limitativa la nozione di contabilità di Stato, sostituita da quella di contabilità pubblica, comprensiva delle discipline specifiche per Regioni, enti locali, enti parastatali, Camere di commercio, Aziende sanitarie, università e istituzioni scolastiche (Minieri, 2013). La contabilità pubblica si identifica dunque con quella attività finanziaria che precede o che segue i distinti interventi di settore, ricomprendendo, in particolare, la disciplina dei bilanci e i relativi

² Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge (Costituzione della Repubblica italiana, art. 23).

³ E' utile ricordare cosa si intende per efficacia, efficienza ed economicità (3E):

- efficacia: esprime il rapporto fra il prodotto di una determinata attività e l'obiettivo assegnato sia dal punto di vista qualitativo e quantitativo, che dal punto di vista temporale;
- efficienza: esprime il rapporto fra il costo (risorse consumate ovvero input) ed il prodotto di una determinata attività (output);
- economicità: esprime il grado di copertura dei costi di gestione per ogni singolo servizio attraverso un determinato ammontare di proventi generati dal servizio stesso.

⁴ Già autori come Besta individuavano tuttavia la contabilità di Stato quale branca della ragioneria applicata.

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

equilibri, l'acquisizione delle entrate, l'organizzazione finanziaria-contabile, la disciplina del patrimonio, la gestione delle spese, l'indebitamento, la rendicontazione e i relativi controlli (Atto di indirizzo, 2004)⁵.

⁵ La definizione, per correttezza di informazione, si riferisce in via originaria all'ambito oggettivo di applicazione della funzione consultiva attribuita alle Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei Conti dall'art. 7, c.8, della l. 131/2003.

Le fonti normative

COSTITUZIONE E CONTABILITÀ PUBBLICA

Un'accezione estensiva della contabilità pubblica è stata per certi versi influenzata e per altri sancita dallo stesso dettato costituzionale, che ha definito i contorni dell'area finanziaria e patrimoniale di pertinenza pubblica.

Gli articoli rilevanti ai fini di una comprensione della disciplina inerente la finanza pubblica e quindi dell'ordinamento contabile che la regola sono (Minieri, 2013):

art. 23

Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.

Tale principio si trova a fondamento delle norme che regolano l'approvazione e la gestione del bilancio pubblico. Viene infatti fissata una riserva relativa di legge⁶ in materia tributaria.

⁶ Leggi, decreti legge e decreti legislativi possono rimandare ad altre fonti subordinate la disciplina di dettaglio.

art. 81

Lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico.

Il ricorso all'indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali.

Ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte.

Le Camere ogni anno approvano con legge il bilancio e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo.

L'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi.

Il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale .

Il testo vigente⁷, applicabile a partire dall'esercizio finanziario 2014, intende porre le condizioni nel nostro ordinamento per il rispetto degli accordi sanciti in ambito comunitario e che hanno prodotto una modifica nel ciclo della *governance* europea, la riforma del Patto di Stabilità e Crescita (PSC), la sottoscrizione di un accordo volto a costituire il c.d. *fiscal compact*⁸. L'obiettivo di rafforzare gli strumenti e le procedure di *governance* per garantire rigore di bilancio e solidità finanziaria degli Stati membri è stato perseguito mediante l'introduzione del semestre europeo⁹, del *Patto Europlus*¹⁰, del *six pack*¹¹, del *two pack*¹² e del Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla *governance*¹³.

⁷ Legge costituzionale 1 pubblicata in G.U. in data 20 aprile 2012.

⁸ Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla *governance* dell'Unione economica e monetaria, sottoscritto a Bruxelles il 2 marzo 2012 da 25 Stati dell'Unione Europea, ad eccezione di Regno Unito e Repubblica Ceca. Il *fiscal compact* è composto da un preambolo e da sedici articoli, suddivisi in un titolo I, relativo all'oggetto e all'ambito di applicazione, in un titolo II, relativo alla coerenza e al rapporto con il diritto dell'Unione, in un titolo III, relativo proprio al patto di bilancio, in un titolo IV, relativo al coordinamento delle politiche economiche e di convergenza, in un titolo V, relativo alla *governance* della zona euro, e in un titolo VI, relativo alle disposizioni generali e finali.

⁹ Con l'introduzione nel settembre 2010 del c.d. "semestre europeo", che prevede una serie di procedure da adottare nei primi sei mesi dell'anno, gli Stati membri sono obbligati a definire e programmare le politiche economiche e di bilancio nazionali in funzione delle decisioni autunnali del Consiglio europeo.

¹⁰ Con la firma del Patto Europlus nel marzo 2011 i Paesi membri si sono impegnati a recepire nei propri ordinamenti le regole di bilancio definite nel PSC.

¹¹ Il *six pack* è composto da cinque regolamenti ed una direttiva: Reg. (CE) 16.11.2011 n. 1173/2011, relativo all'effettiva esecuzione della sorveglianza di bilancio nella zona euro; Reg. (CE) 16.11.2011 n. 1174/2011, sulle misure esecutive per la correzione degli squilibri macroeconomici eccessivi nella zona euro; Reg. (CE) 16.11.2011 n. 1175/2011 che modifica il Reg. (CE) n. 1466/97 del Consiglio per il rafforzamento della sorveglianza delle posizioni di bilancio nonché della sorveglianza e del coordinamento delle politiche economiche; Reg. (CE) 16.11.2011 n. 1176/2011 sulla prevenzione e la correzione degli squilibri macroeconomici; Reg. (CE) 8.11.2011 n. 1177/2011 che modifica il Reg. (CE) n. 1467/97 per l'accelerazione e il chiarimento delle modalità di attuazione della procedura per i disavanzi eccessivi; Direttiva 8.11.2011 n. 2011/85/UE relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli

In materia fiscale, in particolare, il *fiscal compact* introduce la regola del pareggio strutturale¹⁴ di bilancio e prevede sia che gli Stati firmatari del Trattato inseriscano tale vincolo all'interno del quadro legislativo nazionale con modifiche di carattere vincolante e permanente, preferibilmente a livello costituzionale, sia che recepiscono gli specifici meccanismi di correzione da attivare nel caso di scostamenti tra i risultati conseguiti e l'obiettivo di medio termine. Il richiesto allineamento normativo è avvenuto in Italia con la legge costituzionale 1/2012¹⁵. Il principio è di carattere generale e prevede che tutte

Stati membri. Il *six pack* apporta modifiche al PSC: rafforzamento della parte preventiva e correttiva, introduzione di disposizioni sui quadri di bilancio nazionali e sulla sorveglianza degli squilibri macroeconomici eccessivi.

¹² Il *two pack* è composto da due proposte di Regolamento presentate dalla Commissione europea nel novembre del 2011 (rispettivamente la proposta COM(2011) 819 e COM(2011) 821) sul rafforzamento della sorveglianza economica e di bilancio degli Stati membri che si trovano o rischiano di trovarsi in gravi difficoltà con riferimento alla propria stabilità e sulle disposizioni comuni per il monitoraggio e la valutazione dei documenti programmatici di bilancio e per la correzione dei disavanzi eccessivi negli Stati membri della zona euro.

¹³ Siglato nel marzo 2012 per rafforzare il pilastro economico dell'Unione economica e monetaria, introduce regole per rinsaldare la disciplina di bilancio, potenziare il coordinamento delle politiche economiche e perseguire gli obiettivi di crescita sostenibile, occupazione, competitività e coesione sociale.

¹⁴ Si considera realizzato qualora il saldo strutturale (definito come saldo corretto per il ciclo e al netto delle misure *una tantum*) della PA sia pari all'obiettivo di medio termine (MTO) specifico per il Paese, come definito nel PSC, con un limite inferiore di disavanzo strutturale dello 0,5% del PIL. Deviazioni temporanee dell'MTO sono consentite solo in caso di circostanze eccezionali o di gravi crisi economico-finanziarie e, comunque, nella misura in cui tale deroga non comprometta la sostenibilità del debito di lungo periodo.

¹⁵ Il legislatore nazionale con la l. cost. 1/2012 ha novellato gli articoli 81, 97, 117 e 119 della Costituzione. La legge costituzionale prevede inoltre:

- l'introduzione di verifiche preventive e consuntive sugli andamenti di finanza pubblica;
- l'introduzione di regole di bilancio sulla spesa volte a salvaguardare gli equilibri di bilancio e ad assicurare la riduzione del debito pubblico nel lungo periodo;
- l'istituzione, presso le Camere, di un organismo indipendente per l'analisi e la verifica degli andamenti di finanza pubblica;

le amministrazioni pubbliche debbano assicurare l'equilibrio tra entrate e spese del bilancio e la sostenibilità del debito. Lo Stato deve garantire tale equilibrio, al netto del ciclo economico e delle misure *una-tantum*¹⁶. Il ricorso all'indebitamento risulta possibile perciò solo entro i limiti degli effetti negativi derivanti dallo stesso ciclo o da eventi eccezionali¹⁷ sul bilancio, previa autorizzazione con procedura aggravata del Parlamento¹⁸. Non esistono dunque deroghe per il ricorso a mezzi di terzi per l'effettuazione delle spese di investimento, ammesse, invece, entro certi limiti, per le autonomie. Si introducono poi specifici meccanismi correttivi in caso di scostamento negativo tra i risultati di bilancio e le relative previsioni. Rispetto al testo in vigore fino all'esercizio finanziario 2013¹⁹, vengono confermati il principio

-
- la definizione delle modalità attraverso le quali lo Stato, nelle fasi avverse del ciclo economico o al verificarsi degli eventi eccezionali, concorre ad assicurare il finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali inerenti ai diritti civili e sociali alla cui erogazione sono tenuti gli altri livelli di governo.

¹⁶ Tecnicamente si introduce perciò un pareggio *over the cycle*, con connotazione soltanto tendenziale, che riprende il modello scandinavo dell'equità intergenerazionale. Tale approccio permette di rispettare il principio di pareggio, ma allo stesso tempo di lasciare operare i c.d. stabilizzatori automatici, come i sussidi di disoccupazione (Passalacqua, 2012).

¹⁷ Si deduce già da questo richiamo generico il riferimento a gravi recessioni economiche, crisi finanziarie e calamità naturali.

¹⁸ A maggioranza assoluta dei componenti delle due Camere.

¹⁹ Il previgente articolo 81 Cost. recitava:

*Le Camere approvano ogni anno i bilanci e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo.
L'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi.
Con la legge di approvazione del bilancio non si possono stabilire nuovi tributi e nuove spese.
Ogni altra legge che importi nuove o maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte.*

I problemi dell'impostazione del previgente art. 81 Cost., oltre che dalla limitativa natura formale della legge di bilancio, derivavano dalla definizione di obbligo di copertura finanziaria (Salvemini G.). Rispetto al vincolo di *provvedere* ai mezzi per far fronte alle spese, in prima istanza proposto dagli

dell'annualità del bilancio di previsione e del rendiconto generale dello Stato²⁰, nonché la possibilità dell'esercizio provvisorio per un periodo non superiore complessivamente a quattro mesi. La mancata riproposizione del terzo comma eleva invece il rango legislativo della legge di bilancio da "formale" a "sostanziale", attraverso l'abolizione del divieto di introdurre, con essa, nuovi tributi e nuove spese²¹.

L'equilibrio strutturale dei conti pubblici definito dalla cornice quadro del novellato art. 81 Cost. viene disciplinato negli aspetti attuativi delegati mediante la legge 24 dicembre 2012, n. 243, che si occupa in particolare di definire:

- il contenuto della legge di bilancio;
- le norme fondamentali per assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci pubblici;
- i criteri volti a tracciare un andamento sostenibile del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni.

On. Mortati e Vanoni, la Seconda Sottocommissione per la Costituzione e quindi l'Assemblea Costituente optarono per il meno stringente *indicare* (Mosca). Tale combinato disposto di fattori non è riuscito a contenere l'inesorabile crescita del debito pubblico in quanto ha lasciato spazio al disequilibrio tra entrate e spese coperto, a partire dal 1978, tramite la legge finanziaria, ove si rinvenivano le necessarie coperture in emissione di ulteriori titoli obbligazionari, incremento della pressione fiscale o, più recentemente, irrealizzabili tagli lineari sulle altre spese (Pedone, 2009).

²⁰ Questi provvedimenti devono essere presentati dal Governo e approvati dal Parlamento.

²¹ L'interpretazione qui proposta muove dalle posizioni di autori come De Ioanna e Vegas. Non manca chi tuttavia, come Barile, abbia sostenuto la natura materiale della legge di bilancio anche col precedente testo dell'art. 81 Cost. Per ulteriori approfondimenti su questo interessante tema di dottrina giuscontabilistica si rimanda a (Vegas, Il bilancio pubblico, 2014).

La l. 243/2012 specifica l'attività di verifica *ex-post* degli obiettivi programmati²² e prevede l'automatico recepimento nell'ordinamento interno di eventuali cambiamenti nella normativa comunitaria²³. Il debito pubblico assume nel nuovo quadro programmatico di finanza pubblica il ruolo di parametro di riferimento. La centralità assegnata allo *stock* di debito si riflette perciò in un marcato rigore nella fissazione di regole sull'evoluzione della spesa²⁴.

La l. 243/2012 si fa inoltre carico di indicare gli eventi eccezionali per i quali, dopo voto della maggioranza assoluta dei rispettivi componenti della Camere, è ammissibile la deroga al principio dell'equilibrio di bilancio:

- grave recessione economica;
- eventi straordinari, al di fuori del controllo dello Stato, incluse le gravi calamità naturali, con rilevanti ripercussioni sulla situazione finanziaria generale del Paese.

Il quadro che emerge dal combinato disposto del riformato art. 81 Cost. e della corrispondente legge attuativa assume dunque caratteri definiti di rigore, la cui

²² Tale attività viene perseguita tramite la previsione sia di un meccanismo di monitoraggio intestato al Ministero dell'economia e delle finanze sia di azioni correttive da attivare in caso di mancato conseguimento degli obiettivi. Il monitoraggio *in itinere* degli andamenti di finanza pubblica trova invece attuazione nell'obbligo di informativa da parte del Governo alle Camere su eventuali rischi di scostamento dagli obiettivi programmati. Il compito di verifica viene supportato da un Ufficio parlamentare di bilancio di nuova istituzione, la cui normale operatività è purtroppo ad oggi lontana dall'essere raggiunta.

²³ Si giunge a questo automatismo attraverso l'esplicito rinvio alla fonte normativa europea.

²⁴ La norma prevede infatti che il tasso di variazione annuo della spesa delle amministrazioni pubbliche non possa crescere oltre il tasso di riferimento calcolato in coerenza con la normativa europea.

portata tuttavia dovrà essere in seguito valutata in base a fattori di diversa natura, a partire dalla prassi prevalente di valutazione delle deroghe al pareggio²⁵ fino ad arrivare all'effetto interno delle *policies* comunitarie²⁶.

art.100 c. 2

La Corte dei conti esercita il controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo, e anche quello successivo sulla gestione del bilancio dello Stato. Partecipa, nei casi e nelle forme stabiliti dalla legge, al controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria. Riferisce direttamente alle Camere sul risultato del riscontro eseguito.

Il secondo comma dell'art. 100 Cost. individua la Corte dei Conti quale organo deputato all'esercizio del controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo e di quello successivo sulla gestione del bilancio dello Stato. La Corte, indipendente nei componenti e come organismo di fronte al governo, è tenuta a riferire al Parlamento sul risultato del riscontro eseguito.

²⁵ Per quanto riguarda l'esercizio finanziario 2014, visto il perdurante stato di grave recessione economica con elevati tassi di disoccupazione, si è già verificato il primo caso di concessione di deroga al principio di pareggio. Occorre valutare se questo precedente costituirà una eccezione suffragata dal difficile contesto socio-economico oppure rappresenterà invece la prima evidenza di un allentamento delle pressioni finanziarie internazionali e dunque un depotenziamento indiretto del carattere stringente dell'art. 81 Cost. recentemente riformato.

²⁶ Implicito il richiamo non solo all'indirizzo politico delle decisioni europee, ma anche alla capacità italiana di ricezione e distribuzione dei fondi di provenienza europea.

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

Rispetto alla nozione di bilancio dello Stato la Corte Costituzionale, in particolare dopo la riforma del Titolo V della carta costituzionale, ha tenuto a precisare che tale dizione, originariamente coincidente con l'intera finanza pubblica, debba adesso intendersi ampliata a tutti gli altri enti pubblici che costituiscono, nel loro insieme, il bilancio della finanza pubblica allargata (Giudizio di legittimità costituzionale in via principale l. 266/2005, 2007).

art. 103 c. 2

La Corte dei conti ha giurisdizione nelle materie di contabilità pubblica e nelle altre specificate dalla legge.

Occorre precisare che la nozione allargata di bilancio dello Stato presente nell'art. 100 risulta perfettamente sovrapponibile alle materie di contabilità pubblica citate nel secondo comma dell'art. 103 Cost., che sancisce invece la giurisdizione della Corte dei Conti. Alla Corte dei Conti spetta dunque la capacità giuridica di giudicare sulle responsabilità di chi ha la gestione del pubblico denaro.

art. 117 c. 2

Lo Stato ha legislazione esclusiva nelle seguenti materie:...

e) moneta, tutela del risparmio e mercati finanziari; tutela della concorrenza; sistema valutario; sistema tributario e contabile dello

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

Stato; armonizzazione dei bilanci pubblici; perequazione delle risorse finanziarie;...

L'art. 3 della legge costituzionale 20 aprile 2012 n.1 sottrae l'armonizzazione dei bilanci pubblici alla legislazione concorrente, assegnandola alla potestà esclusiva dello Stato. Per quanto riguarda l'indirizzo politico questa scelta rappresenta una svolta rispetto alla precedente volontà del legislatore di affidarsi in via prevalente alla cooperazione tra enti per la definizione tanto del percorso quanto delle regole comuni. La stringente necessità di consolidare il quadro di finanza pubblica e l'introduzione della nuova legge di contabilità²⁷ non solo hanno prodotto notevoli modifiche nel processo di decisione di bilancio tra Governo e Parlamento, ma hanno anche indotto per il complesso della Pubblica Amministrazione una incisiva spinta alla definizione e sperimentazione di principi e schemi contabili uniformi. Il rientro sotto la sfera statale di questo percorso vorrebbe in linea di principio garantire una maggiore capacità di coordinamento delle problematiche di implementazione, nonché assicurare una vigilanza di dettaglio degli impegni per ciascun comparto della PA. Fondamentale diviene perciò capire le norme, gli scenari applicativi ed i problemi operativi che caratterizzano gli Enti, in particolare quelli territoriali, che devono affrontare non tanto un semplice mutamento degli schemi di riferimento, quanto piuttosto una diversa filosofia di programmazione, gestione e controllo delle risorse pubbliche.

²⁷ Legge 31 dicembre 2009 n. 196 e Legge 7 aprile 2011 n. 39 (v *infra*).

art.119

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio.

La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante.

Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato. Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio. È esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti.

La riforma del Titolo V della parte II della Costituzione, introdotta con la legge costituzionale 18 ottobre 2001 n. 3, ha ridefinito i rapporti tra Stato, Regioni ed enti locali in materia tributaria e, più in generale, nel settore della finanza pubblica²⁸. La l. cost. 20 aprile 2012 n. 1, in coerenza con le disposizioni del novellato art. 81 Cost., ha provveduto a declinare per Regioni ed Enti locali il principio dell'equilibrio dei bilanci, modificando il previgente testo per quanto riguarda i commi primo e sesto²⁹.

²⁸ Il testo dell'art 119 Cost., sostituito dall'art. 5 della l. cost. 3/2001, era il seguente:

Le Regioni hanno autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica, che la coordinano con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni.
Alle Regioni sono attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali, in relazione ai bisogni delle Regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali.
Per provvedere a scopi determinati, e particolarmente per valorizzare il Mezzogiorno e le Isole, lo Stato assegna per legge a singole Regioni contributi speciali.
La Regione ha un proprio demanio e patrimonio, secondo le modalità stabilite con legge della Repubblica.

²⁹ Il testo vigente fino alle modifiche dell'art. 4 della l. Cost. 1/2012 era:

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa.
I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

Per gli Enti territoriali il pareggio in termini di cassa, ai sensi della legge 243/2012, risulta conseguito se, sia in fase di programmazione sia di rendiconto, viene ottenuto un valore non negativo del:

- saldo tra le entrate finali e le spese finali;
- saldo tra le entrate correnti e le spese correnti, incluse le quote di capitale delle rate di ammortamento dei prestiti.

Nel caso di avanzi di bilancio, tali risorse devono essere destinate al ripiano di eventuali debiti o al finanziamento di spese di investimento. Se, invece, a consuntivo si registra uno scostamento negativo dall'obiettivo, su ciascun ente grava l'obbligo di assicurare il recupero del disavanzo entro il triennio successivo. Con legge dello Stato sono quindi definite le sanzioni da applicare alle Regioni e agli Enti locali che non rispettano i criteri di equilibrio, nonché

coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di partecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio.

La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante.

Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato.

Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento. E' esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti.

gli ulteriori vincoli di concorso alla realizzazione del quadro risultante dalla decisione di finanza pubblica.

Il c. 1 dell'art. 10 della l. 24 dicembre 2012 n. 243 ribadisce poi il principio già contenuto nell'art. 119 Cost., in base al quale è consentito l'indebitamento da parte delle regioni, dei comuni, delle province e delle città metropolitane soltanto per finanziare spese di investimento³⁰. In ogni caso, oltre alla necessaria adozione di un contestuale piano di ammortamento di durata non superiore alla vita utile dell'investimento stesso, il ricorso all'indebitamento viene ammesso solo una volta che vengano sancite specifiche intese di ambito regionale, tali da garantire, per l'anno di riferimento, l'equilibrio della gestione di cassa finale del complesso degli enti della Regione interessata³¹. Il mancato rispetto di questo equilibrio aggregato a livello regionale comporta la ripartizione nell'esercizio successivo del disavanzo di cassa tra gli enti che non hanno rispettato il saldo previsto.

Lo Stato istituisce infine presso il Ministero dell'economia e delle finanze un fondo in funzione anticiclica, volto al finanziamento dei servizi essenziali e delle prestazioni fondamentali inerenti i diritti civili e sociali. Simmetricamente nelle fasi favorevoli è richiesto agli Enti stessi, in quota parte proporzionale alle entrate proprie, un contributo da destinare al Fondo ammortamento titoli di Stato.

³⁰ Si badi bene: per lo Stato l'articolo 81 della Costituzione in merito alla capacità di indebitamento non contempla una analoga distinzione per fini.

³¹ Compresa la Regione medesima perciò.

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

| | |
|------------------------|---|
| EQUILIBRIO DEI BILANCI | PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI <ul style="list-style-type: none"> • <u>Ex-ante</u>: obiettivo di medio termine (MTO) specifico per ciascun Paese o obiettivi annuali coerenti con il percorso di avvicinamento all'MTO • <u>Ex-post</u>: indebitamento netto strutturale almeno pari all'MTO o coerente con il percorso di avvicinamento |
| | STATO <ul style="list-style-type: none"> • <u>Ex-ante</u>: Saldo netto da finanziare coerente con l'MTO delle AP per ciascun anno del triennio di programmazione • <u>Ex-post</u>: saldo netto da finanziare effettivamente conseguito nell'anno di riferimento |
| | ENTI TERRITORIALI <i>(ex-ante ed ex-post)</i> <ul style="list-style-type: none"> • Saldo non negativo tra entrate finali e spese finali di competenza e cassa • Saldo non negativo tra entrate correnti e spese correnti (a cui aggiungere le quote di capitale delle rate di ammortamento dei prestiti) |
| | AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE NON TERRITORIALI <ul style="list-style-type: none"> • Enti in contabilità finanziaria - si considerano in equilibrio quando, sia in fase di previsione che di rendiconto, se registrano un saldo non negativo in termini di cassa e di competenza tra le entrate e le spese finali (utilizzo dell'avanzo nei limiti di quanto previsto con legge dello Stato) • Enti in contabilità economico-patrimoniale - si considerano in equilibrio quando il bilancio risulta conforme ai criteri stabiliti dalla legge dello Stato |

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

| | |
|---------------------------|--|
| REGOLA SULLA SPESA | PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI Crescita del valore complessivo della spesa delle AP, al netto delle spese finanziate dall'Unione europea, della spesa per gli interessi passivi, delle spese non discrezionali per le indennità di disoccupazione, della variazione annua delle entrate discrezionali e sostituendo al valore annuale degli investimenti la media del triennio, in linea con il tasso di variazione di medio periodo del PIL potenziale per i paesi che hanno raggiunto l'MTO e di un valore inferiore – tale da garantire la riduzione del saldo strutturale di 0,5% annuo – per quelli lontani dall'MTO |
| | STATO (art. 40, L. 196/2009) Fissazione di limiti per le spese del bilancio dello Stato in coerenza con la programmazione triennale delle risorse |
| DEBITO | PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI Il debito non deve superare il 60% del PIL. In caso di mancato raggiungimento di tale soglia, è necessaria una diminuzione dell'eccedenza di debito al ritmo di 1/20 all'anno in media negli ultimi tre anni. |
| | STATO È autorizzato a ricorrere all'indebitamento nei limiti degli effetti del ciclo economico e degli eventi eccezionali |
| | ENTI TERRITORIALI È possibile solo per finanziare spese di investimento |

Prospetto riepilogativo delle regole fiscali
per livelli di governo (Finanze M. d., 2013)

LEGISLAZIONE ORDINARIA E BILANCI PUBBLICI

Le origini: Legge De Stefani e Legge Curti

La disciplina contabile per quanto riguarda lo Stato e gli enti pubblici si è sviluppata nel solco tracciato dalla c.d. legge De Stefani³² e dal conseguente regolamento attuativo³³. I tratti principali delineati dalla legge di contabilità del 1923 riguardano:

- il rafforzamento del ruolo e delle competenze della Ragioneria generale dello Stato, in un quadro di definizione delle funzioni finanziarie e contabili assegnate agli organi amministrativi dello Stato;
- la gestione e tenuta del patrimonio dello Stato;
- la disciplina contrattuale per le pubbliche amministrazioni³⁴;
- la decisione di bilancio, sia in fase preventiva sia in fase consuntiva.

³² Regio Decreto 18 novembre 1923 n. 2440, recante “Legge di contabilità generale dello Stato”. La c.d. legge De Stefani, dal nome dell’allora Ministro delle Finanze, riproduce, senza tratti di netta demarcazione, la precedente legge Cambray-Digny (l. 22 aprile 1869 n. 5026), ovvero il primo codice contabile dell’Italia unificata.

³³ Regio Decreto 23 maggio 1924 n. 827, recante “Regolamento di contabilità generale dello Stato”.

³⁴ Fonte normativa di riferimento fino all’approvazione del decreto legislativo 12 aprile 2006 n. 163 (Codice dei contratti pubblici).

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

La scelta compiuta con la l. 2440/1923 di fissare l'anno finanziario dal 1° luglio al 30 giugno successivo viene modificata solo nel 1964 con la Legge 1 marzo 1964 n. 62, avente ad oggetto "Modificazioni al Regio Decreto 18 novembre 1923, n. 2440, per quanto concerne il bilancio dello Stato, e norme relative ai bilanci degli enti pubblici", c.d. legge Curti.

| | |
|--------------------------------------|---|
| <i>Ciclo programmazione</i> | Coincidenza dell'anno finanziario dello Stato con l'anno solare. In precedenza l'anno finanziario decorreva dal 1° luglio al 30 giugno successivo, mentre nel caso dei Comuni e delle Province detta coincidenza già preesisteva; |
| <i>Provvedimenti di legge</i> | Unificazione in un solo disegno di legge di bilancio dell'approvazione degli stati di previsione dei ministeri; |
| <i>Tipologia classificazione</i> | Introduzione della classificazione economica e funzionale della spesa. |

Regole innovative introdotte dalla c.d.

Legge Curti (Collevicchio, 3/2012).

La l. 62/64 risulta innanzitutto necessaria per una rimodulazione del processo di programmazione finanziaria, grazie all'operazione di confluenza in un unico disegno di legge delle previsioni dei singoli ministeri (Strianese, 1/2011). In un unico atto vengono dunque uniti provvedimenti non solo diversi, ma anche

disomogenei nei criteri e negli schemi di redazione³⁵. L'introduzione di una classificazione economico-funzionale dei capitoli sia per le entrate sia per le uscite vuole ridurre le difformità ed i margini discrezionali, ma non riesce a sortire effetti sull'efficienza allocativa dei centri di responsabilità.

La l. 62/64 viene estesa al bilancio dei Comuni e delle Province con il dPR 8 marzo 1965, n. 670 e con il dPR 29 novembre 1965, n. 1422.

Il ciclo di riforme nella seconda metà degli anni Settanta

Solo con la Legge 16 maggio 1976, n. 335 recante "Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle Regioni" è definitivamente sancito nell'ordinamento il principio guida della programmazione come autentico metodo di governo. Non pare da trascurare il fatto che un principio guida come quello della programmazione emerga in una norma volta a definire le linee dei sistemi contabili regionali. Tale collocazione testimonia tanto la complessità crescente del sistema delle pubbliche amministrazioni quanto la necessità di una particolare attenzione per il coordinamento degli enti territoriali. Le Regioni a statuto speciale rappresentano infatti un qualificato precedente nel processo di decentramento di poteri e di concessione di autonomia, anche sul piano contabile³⁶, ma lo sono assai meno rispetto all'obiettivo di guida unitaria della finanza pubblica. Si assiste ad un impatto diffuso delle spinte riformatrici con l'istituzione e lo

³⁵ La causa può essere rinvenuta nell'originaria autonomia di bilancio in capo ai singoli ministri con portafoglio. Il ministero delle Finanze infatti ha inizialmente solo il compito di reperire le risorse necessarie all'espletamento della funzione pubblica, mentre quello del Tesoro costituisce il centro unificante della compatibilità delle decisioni di spesa (Vegas, Il nuovo bilancio pubblico, 2010).

³⁶ La legge di contabilità, dalla natura piuttosto organica, viene approvata in Sicilia dall'Ars nel 1947.

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

sviluppo tra gli anni Settanta e Ottanta delle regioni a statuto ordinario. La redazione degli statuti regionali nel 1971 è l'occasione in cui giocoforza emergono i principi dell'ordinamento contabile. La promulgazione della l. 335/76 è quindi preceduta da una fase transitoria in cui, per effetto dell'art. 20 della l. 281/70, la normativa sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato viene estesa alle regioni a statuto ordinario.

La l. 335/76 procede dunque al decisivo collegamento degli strumenti di bilancio agli strumenti di programmazione con un intento di razionalizzazione in sede sia decisionale sia gestionale.

| | |
|--|--|
| <i>Programma regionale di sviluppo</i> | Traccia il quadro di riferimento e fissa gli obiettivi di fondo della politica regionale nel medio periodo; |
| <i>Bilancio pluriennale</i> | Indica le risorse da acquisire e da impiegare per conseguire gli obiettivi programmati; |
| <i>Leggi regionali di spesa</i> | Determinano, di norma, gli obiettivi specifici da raggiungere e le procedure da seguire, trovando nel bilancio il riscontro di copertura; |
| <i>Bilancio annuale</i> | Esprime, in termini di competenza e di cassa, la tranche di spesa e la quota di risorse da destinare nel corso dell'esercizio al conseguimento degli obiettivi fissati dalle leggi di spesa; |

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

| | |
|------------------------------|--|
| <i>Gestione del bilancio</i> | Si svolge secondo la disciplina legislativa regionale volta a stabilire modalità e competenze e a introdurre controlli anche a carattere economico-finanziario; |
| <i>Rendiconto</i> | Dimostra, tra l'altro, i costi sostenuti ed i risultati conseguiti per ciascun servizio, piano o progetto in relazione agli obiettivi del programma economico regionale. |

Linee fondamentali ordinamento contabile regionale *ex l.* 335/76 (Collevocchio, 3/2012).

Tra il 1977 e il 1978 l'approvazione in quasi tutte le regioni di una propria legge di contabilità rappresenta un nuovo crocevia rispetto alla classica concezione legata esclusivamente al controllo formale sull'impiego dei mezzi finanziari. Il bilancio pluriennale e il bilancio di cassa, insieme a quello di competenza, compongono un sistema previsionale complesso correlato ai principali procedimenti di gestione delle entrate e delle spese. L'introduzione del bilancio di cassa ha tuttavia il demerito di avere funzione autorizzatoria solo per quanto concerne i pagamenti, senza invece possibilità di influenzare il momento decisionale: *ex post* non sarebbe parso fuori luogo investire fin dall'inizio il bilancio di cassa della funzione di collegare la politica di spesa a flussi reali da realizzare entro scadenze certe.

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

Una riforma dei sistemi di bilancio in Italia nasce così con le regioni per propagarsi subito dopo nello Stato e negli enti locali.

| |
|--|
| <i>Cause</i> |
| Interventismo statale in economia |
| Lentezza e inefficienza PA |
| Decentramento e autonomia regionale e locale |
| <i>Effetti</i> |
| Collegamento più stretto tra contabilità e finanza |
| Diversa e più moderna concezione del bilancio |

Nuovi strumenti gestionali coerenti con i principi della programmazione, dell'efficienza e dell'efficacia dell'azione pubblica.

Cause ed effetti del processo di riforma dei sistemi di bilancio avviato nella seconda metà degli anni Settanta (Collevocchio, 3/2012).

Una revisione organica della decisione di bilancio per quanto riguarda lo Stato avviene solo in seguito con la Legge 5 agosto 1978, n. 468, "Riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio", c.d. riforma Stammati. Fino al 1978 infatti il bilancio annuale di previsione rappresenta l'unica leva di indirizzo e controllo dell'attività finanziaria statale. La mera natura formale ne pregiudica tuttavia le potenzialità di governo in un quadro di politica economica. La soluzione per ovviare a questa lacuna viene individuata in due nuovi provvedimenti discussi in apposita sessione di bilancio³⁷:

- la legge finanziaria, deputata alla modifica della legislazione tributaria e di spesa in coerenza con la manovra del Governo;

³⁷ Diviene prassi consolidata l'esame esclusivo del bilancio in un periodo anteriore al termine dell'esercizio finanziario, così da impedire il verificarsi, fino ad allora frequente, della gestione provvisoria ex art. 81 c. 2 Cost. all'epoca vigente.

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

- il bilancio pluriennale tanto a legislazione vigente quanto in versione programmatica³⁸.

Il legislatore segue così tre linee di intervento (Salvemini M. T., 157/2010):

- incidere sulla crescita di spese obbligatorie dovute a diritti di prestazione³⁹;
- adeguare i saldi di riferimento in base al nuovo rapporto tra politica di bilancio e monetaria⁴⁰;
- definire i trasferimenti statali in funzione del decentramento amministrativo.

| | |
|-----------------------|--|
| <i>Programmazione</i> | Configurazione di un nuovo sistema di bilancio collegato alle esigenze di programmazione delle scelte di finanza pubblica; |
|-----------------------|--|

³⁸ Inteso quindi non come strumento di registrazione di decisioni già assunte, bensì come documento fondamentale per le scelte di politica economica volto a evidenziare la natura costante di gran parte della spesa pubblica.

³⁹ Si tratta di uscite permanenti da cui trae origine in massima parte la diffusione del meccanismo di spesa incrementale.

⁴⁰ La politica di bilancio infatti si intesta il ruolo di regolazione dei flussi finanziari per un controllo del disavanzo pubblico. Aspetto cruciale della politica di bilancio diviene perciò il fabbisogno finanziario dell'operatore pubblico. Le decisioni sui tassi sono invece esclusivo appannaggio della politica monetaria.

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

| | |
|---------------------------------|--|
| <i>Legge Finanziaria</i> | Introduzione della legge finanziaria come nuovo strumento normativo capace di eliminare o di attenuare gli effetti sul bilancio della legislazione di spesa e di consentire il recupero di spazi di manovra; |
| <i>Consolidamento dei conti</i> | Individuazione dell'area del settore pubblico allargato ai fini del coordinamento e del consolidamento dei conti degli enti pubblici rientranti nel settore medesimo e del governo dei relativi flussi. |

Punti fondamentali della l. 468/78
(Collevocchio, 3/2012).

I pilastri del nuovo sistema di bilancio trovano dunque fondamento non solo nel bilancio pluriennale, ma anche in una nuova versione del bilancio annuale e in un diverso modo di formulare le leggi di spesa. Per quanto concerne il bilancio annuale, la l. 468/78 amplia la rilevazione dei saldi dal solo bilancio dello Stato al conto della Pubblica Amministrazione e obbliga inoltre a una valutazione dei flussi sia per competenza sia per cassa, secondo una disciplina analoga a quella introdotta per le regioni. Un complesso organico di disposizioni viene introdotto in merito sia alla formazione sia alla gestione del bilancio annuale. Una vasta disciplina, infatti, giunge a dettagliare procedure

contabili e fasi amministrative rilevanti come l'iscrizione dei fondi di riserva e dei fondi speciali, l'esercizio provvisorio, l'assestamento, le variazioni, la definizione degli impegni di spesa e dei residui.

La legge finanziaria e le regole di copertura delle leggi di spesa non si rivelano tuttavia meccanismi adeguati a frenare l'inesorabile aumento della spesa pubblica e dell'indebitamento. Questo fatto rende necessario un intervento volto almeno a mitigare la scarsa capacità di controllo sulle scelte di correlazione fonti-impieghi⁴¹.

L. 362/88

Il primo tentativo di ridimensionamento del contenuto della legge finanziaria, ormai divenuta un provvedimento omnibus, avviene con la l. 23 agosto 1988, n. 362. I c.d. collegati alla manovra vengono istituiti per accogliere tutte le variazioni sostanziali, mentre solo quelle di carattere quantitativo sulla legislazione vigente di entrata e di spesa continuano a trovare collocazione nella finanziaria⁴². La complessità è tuttavia andata ben presto a detrimento della chiarezza della *ratio* delle norme (Vegas, Il nuovo bilancio pubblico, 2010). A tali lacune non è riuscito a sopperire nemmeno il Documento di Programmazione Economica e Finanziaria (DPEF), volto a sollecitare in via

⁴¹ L'ipertrofia di spese ed agevolazioni settoriali ne sono la prova inconfutabile.

⁴² La finanziaria si riduce quindi ad indicare i saldi, a quantificare le risorse per la legislazione in corso di approvazione e ad incrementare le dotazioni per le leggi di spesa previgenti. Le leggi collegate sono invece disegni di legge formalmente autonomi, benché legati alla manovra di bilancio sia per la funzione sia per il momento di esame.

preventiva le funzioni di indirizzo e controllo parlamentare rispetto alle linee di politica economica del Governo⁴³.

| | |
|---|---|
| <i>Programmazione</i> | Ridisegna il nuovo sistema degli strumenti di programmazione finanziaria e di bilancio costituito dal documento di programmazione economico-finanziaria, dalla relazione previsionale e programmatica, dal bilancio pluriennale, dal bilancio annuale, dalla legge finanziaria, dalle leggi collegate alla manovra di finanza pubblica; |
| <i>Criteri di formazione del bilancio</i> | Definisce le modalità e i criteri di formazione del bilancio annuale, confermando il sistema misto di previsioni di competenza e di cassa; |
| <i>DPEF</i> | Disciplina le caratteristiche, i contenuti e i tempi di formazione del documento di programmazione economico-finanziaria (DPEF), che fa il suo ingresso |

⁴³ Il DPEF deve possedere come contenuto obbligatorio l'indicazione de:

- il tasso di sviluppo del PIL previsto;
- il tasso di inflazione programmato;
- il fabbisogno programmato;
- il deficit o l'eventuale avanzo di bilancio programmato ed il previsto rapporto deficit/PIL;
- il previsto rapporto debito pubblico/PIL.

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

| | |
|--|--|
| | ufficiale nell'ordinamento; |
| <i>Bilancio pluriennale</i> | Ridefinisce il bilancio pluriennale come strumento essenziale della programmazione finanziaria, esplicitandone meglio le funzioni e i contenuti; |
| <i>Legge Finanziaria</i> | Detta una nuova disciplina della legge finanziaria rivolta a restituire a questo documento il carattere originario di strumento fondamentale della politica di bilancio; |
| <i>Fondi speciali</i> | Contiene una nuova e più rigorosa disciplina dei "fondi speciali" che, com'è noto, sono destinati a finanziare i nuovi provvedimenti legislativi in corso di formazione; |
| <i>Copertura nuove o maggiori spese / minori entrate</i> | Detta norme tassative in ordine alla copertura finanziaria delle leggi che importano nuove o maggiori spese oppure minori entrate allo scopo di dare attuazione in senso sostanziale all'art. 81 della Costituzione. |

Contenuti più rilevanti della l. 362/88
(Collevocchio, 3/2012).

La l. 362/88 intende perciò concepire il bilancio come luogo di convergenza politica in materia di governo della spesa pubblica. La programmazione finanziaria che ne risulta va oltre una mera integrazione della l. 468/78 per quanto riguarda sia le fasi decisionali sia la natura complementare dei provvedimenti. Tanto affermare da una parte il ruolo da protagonista del Parlamento nel processo di formazione del bilancio quanto restringere dall'altra il contenuto necessario della legge finanziaria non ha tuttavia impedito che la stessa legge finanziaria, da uno strumento di governo, si trasformasse in uno strumento di squilibrio della finanza pubblica.

Le misure di fine anni Novanta

L'impostazione della l. 362/88 non ha subito modifiche fino alla legge 25 giugno 1999, n. 208. La l. 208/99 amplia i contenuti propri della Legge finanziaria anche alle misure di sviluppo e non solo a quelle correttive, quindi non solo a quelle disposizioni con impatto finanziario immediato. I provvedimenti collegati trovano invece collocazione "fuori sessione" ed il contenuto viene caratterizzato in senso ordinamentale e strutturale.

Un precedente intervento di razionalizzazione contabile meritevole di menzione è inoltre quello della l. 3 aprile 1997, n. 94. L'obiettivo conclamato della c.d. Riforma Ciampi è quello di restituire al bilancio una valenza decisionale in ambito politico ed una funzione gestionale a livello amministrativo. Il tentativo di sanare le lacune di contenuto e di struttura dovute alla scarsa significatività, all'eccessiva differenza di importo ed all'incontrollata frantumazione della base di bilancio viene portato avanti mediante scelte mirate:

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

- *unità previsionali di base* come unità elementari del bilancio ai fini dell'approvazione parlamentare, aumentando così l'omogeneità per natura o destinazione dei singoli oggetti di discussione e voto, riducendone al contempo notevolmente il numero⁴⁴;
- correlazione tra unità previsionali di base e centri di responsabilità amministrativa, cui è affidata la relativa gestione⁴⁵;
- classificazione della spesa per funzioni-obiettivo⁴⁶, coerenti con la misurazione dei servizi necessari al perseguimento delle politiche pubbliche di settore.

| | | |
|--------------|--|-----------|
| <i>Spese</i> | Analisi economica | Titoli |
| | | Categorie |
| | Responsabilità amministrativa (v. direzioni generali dei | Rubriche |

⁴⁴ Si passa da circa 6000 capitoli a qualche centinaia di unità previsionali di base. La precedente classificazione delle spese, responsabile di una polverizzazione del bilancio, fondava le proprie radici nell'impostazione sabauda ottocentesca, solo in parte modificata dalla riforma Curti nel 1964.

⁴⁵ Ad ogni dirigente viene infatti affidato un *budget* da gestire in autonomia, sancendo perciò una riconsiderazione annuale delle funzioni pubbliche e del loro costo. Il percorso di *zero base budgeting* sancito in questa norma trova successivamente nella l. 196/09 rinnovato vigore (Vegas, *Il nuovo bilancio pubblico*, 2010).

⁴⁶ Sulla scia della l. 77/95 riguardo l'ordinamento contabile degli enti locali (v. *infra*).

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

| | | |
|------------------------|--------------------|---|
| | ministeri) | |
| | Singoli oggetti | Capitoli |
| <i>Spese: allegato</i> | Analisi funzionale | Riclassificazione secondo le funzioni dello Stato |

Distinzione e criteri di classificazione delle
spese prima della l. 94/97.

Ma è solo con il d. lgs. 7 agosto 1997, n. 279 che il bilancio dello Stato cambia volto. Con questo provvedimento l'intenzione, senza esito, sarebbe quella di impedire ogni quantificazione degli stanziamenti di spesa basata sul mero calcolo della spesa storica incrementale. La misurabilità degli obiettivi, in termini di livello dei servizi e degli interventi, acquista finalmente un ruolo nelle previsioni di spesa attraverso indicatori di efficacia e di efficienza.

A partire dal 1998 avviene dunque l'elaborazione di due bilanci:

- schema aggregato da sottoporre all'approvazione del Parlamento e suddiviso in unità previsionali di base individuate dalla stessa legge di bilancio in relazione all'assetto organizzativo dei ministeri;

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

- schema analitico, suddiviso in capitoli, approvato immediatamente dopo con decreto del ministro dell'economia e delle finanze, da utilizzare ai fini della gestione e della rendicontazione⁴⁷.

La nuova legge di contabilità e finanza pubblica: l. 196/09 e la l. 39/11

Nell'arco di poco più di dieci anni si assiste però a un deciso cambio di rotta nella valutazione delle scelte strategiche e operative in materia contabile, tanto da indurre alla redazione di una nuova legge di contabilità.

La legge 31 dicembre 2009, n. 196, recante "Legge di contabilità e finanza pubblica", segue in via principale tre linee di intervento:

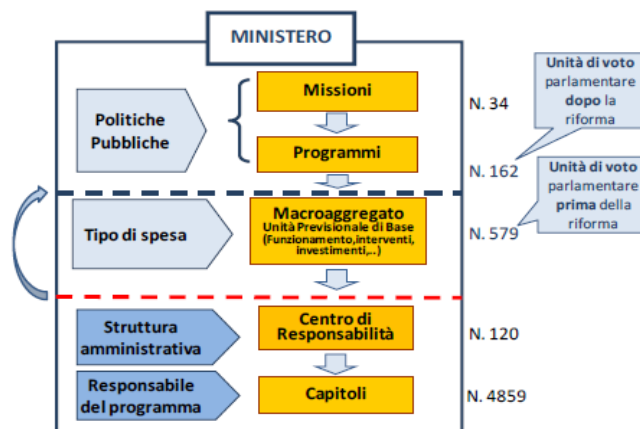
- riclassificazione del bilancio dello Stato;
- riforma del ciclo di programmazione;
- integrazione della *governance* nazionale in materia di finanza pubblica con i provvedimenti legati al federalismo fiscale ed alle *policies* comunitarie.

Già con la Direttiva del Presidente del Consiglio del 12 marzo 2007 e con la Circolare n. 21 del 21 giugno 2007 è avvenuta una riclassificazione del bilancio dello Stato in Missioni e Programmi, ma è solo con la l. 196/09 che i Programmi vengono individuati anche come unità di voto oggetto

⁴⁷ In via analogica assimilabile per livello di dettaglio e ruolo gestionale al Piano Esecutivo di Gestione previsto dall'art. 169 del TUEL.

dell'approvazione parlamentare. I Programmi sono dunque aggregati, soggetti ad un unico centro di responsabilità amministrativa⁴⁸ secondo il modello dello *zero base budgeting*⁴⁹, utili a perseguire gli obiettivi strategici sanciti dalle Missioni.

**Struttura del bilancio per missioni e programmi
(Legge di bilancio 2010)**



I dati esposti non considerano i bilanci delle amministrazioni autonome appendici al bilancio dello Stato.

Nuova configurazione del bilancio dello
Stato (Finanze S. s., 2011).

⁴⁸ “Questione cruciale era, in ogni caso, quella legata al livello cui collocare il più ampio aggregato, oggetto dell'autorizzazione parlamentare, perché – da un lato – fosse verosimilmente valorizzata al massimo la funzione dirigenziale con l'attribuzione di autonomia decisionale e responsabilità al pubblico dipendente – dall'altra – non fosse sminuita la funzione di controllo delle Camere costituzionalmente garantita” (Strianese, 1/2011).

⁴⁹ *An operating planning and budgeting process which required each manager to justify his entire budget in detail from scratch* (Rama Rao, 2013).

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

Per quanto concerne il definitivo completamento della riforma della contabilità pubblica il compito viene affidato alla legislazione delegata, a cui si rimanda per:

- adeguare i sistemi contabili;
- rivedere le procedure di spesa in conto capitale;
- portare a compimento la riforma del bilancio dello Stato;
- ridefinire il sistema dei controlli;
- redigere un Testo Unico delle disposizioni vigenti in materia di contabilità di Stato e di tesoreria.

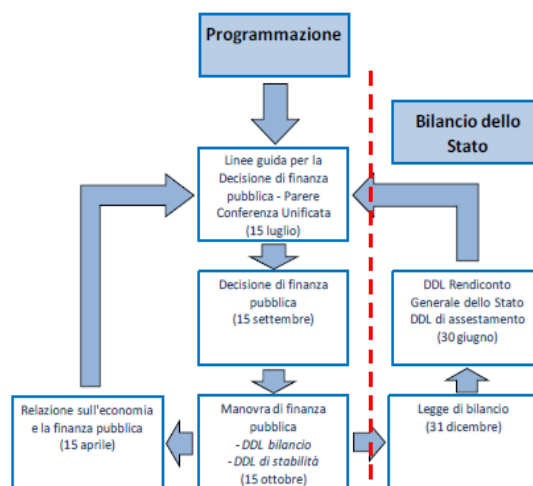
Ad essere variata in maniera diretta da parte della l. 196/09 è invece la disciplina degli strumenti della programmazione finanziaria:

- la Relazione sull'economia e la finanza pubblica va a sostituire la Relazione Unificata sull'Economia e Finanza Pubblica (Ruef) in merito all'aggiornamento delle previsioni macroeconomiche triennali;
- la Decisione di Finanza Pubblica (DFP) va a svolgere il ruolo del precedente DPEF;

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

- la Legge Finanziaria diventa invece Legge di Stabilità, documento che va a comporre, insieme alla Legge di bilancio, la manovra triennale di finanza pubblica.

CICLO E STRUMENTI DELLA PROGRAMMAZIONE



Schema delle relazioni fra i provvedimenti
del ciclo di bilancio (Finanze S. s., 2011).

Il legislatore nazionale si è poi trovato nell'obbligo di dover rendere coerente il quadro normativo emerso dalla l. 196/09 con il processo decisionale europeo, che ha assunto natura sempre più vincolante rispetto alle politiche di bilancio dei paesi membri. Per rispondere all'esigenza conoscitiva assegnata ai documenti di coordinamento tra il piano nazionale e quello comunitario ha visto la luce la l. 7 aprile 2011, n. 39 recante "Modifiche alla legge 31

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

dicembre 2009, n. 196, conseguenti alle nuove regole adottate dall'Unione Europea in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri”.

| L. 468/1978 | L. 196/2009 | L. 39/2011 |
|--|--|---|
| Relazione Unificata sull'Economia e la Finanza Pubblica (28 febbraio) | Relazione sull'Economia e la Finanza Pubblica (15 aprile) | Soppressa |
| Non previste | Linee Guida DFP (15 luglio) | Sopresse |
| Documento di programmazione economica e finanziaria (30 giugno) | Decisione di finanza pubblica (15 settembre) | Documento di economia e finanza * (10 aprile) |
| Non previsto | Aggiornamento del programma di stabilità (calendario europeo) | Aggiornamento del programma di stabilità (30 aprile) |
| Rendiconto generale dello Stato** (30 giugno) | Rendiconto generale dello Stato** (30 giugno) | Rendiconto generale dello Stato ** (30 giugno) |
| Disegno di legge di Assestamento** (30 giugno) | Disegno di legge di Assestamento** (30 giugno) | Disegno di legge di Assestamento** (30 giugno) |
| Non previste | Non previste | Linee Guida articolazione obiettivi DEF (eventuali - 10 settembre) |
| Nota di Aggiornamento al DPEF (eventuale - 30 settembre) | Nota di Aggiornamento della Decisione di finanza pubblica (eventuale) | Nota di Aggiornamento del Documento di economia e finanza (20 settembre) |
| Relazione previsionale e programmatica (30 settembre) | Soppressa | Soppressa |
| Disegno di legge finanziaria Disegno di legge di bilancio (30 settembre) | Disegno di legge di stabilità Disegno di legge di bilancio (15 ottobre) | Disegno di legge di stabilità Disegno di legge di bilancio (15 ottobre) |
| Disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica (15 novembre) | Disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica (28 febbraio) | Disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica (entro il mese di gennaio) |
| Non previsto | Specifici documenti di programmazione delle AP diverse dallo Stato | Specifici documenti di programmazione delle AP diverse dallo Stato |

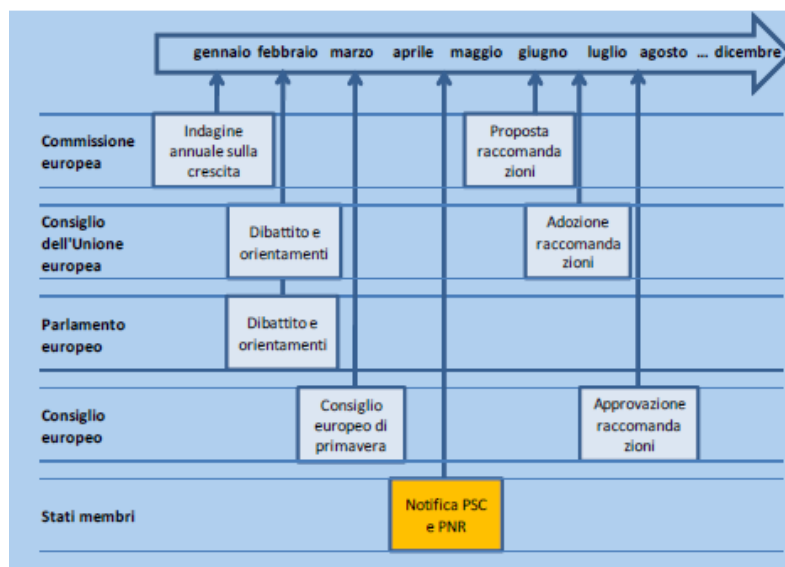
* La prima sezione del Documento di economia e finanza reca lo schema del Programma di stabilità.

** Tali documenti non costituiscono strumenti della programmazione secondo la definizione dell'articolo 7, ma fanno comunque parte del ciclo di bilancio.

Ciclo di bilancio aggiornato alla l. 39/11
(Stato R. G., 2011).

Tale provvedimento ha reso compatibile la programmazione nazionale con l'introduzione del “semestre europeo”.

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica



Scadenze e documenti definiti dal “semestre europeo” (Stato R. G., 2011).

Mentre la manovra di finanza pubblica (legge di stabilità e bilancio) di ottobre non ha subito profonde modifiche, le maggiori novità risiedono sia nell’anticipazione del documento di programmazione ad aprile sia nell’abbandono della Decisione di finanza pubblica e della Relazione sull’economia e la finanza pubblica. Il Documento di Economia e Finanza (DEF)⁵⁰ nasce per riunire sotto un’unica egida i due precedenti atti e per

⁵⁰ Disciplinato dall’art. 10 della l. 39/11, si compone di tre sezioni:

- la prima contiene il Programma di Stabilità;
- la seconda ricalca i contenuti della Relazione di economia e finanza ed, in parte, della Decisione di finanza pubblica;
- la terza include il Programma nazionale di riforma.

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica

compiere una pianificazione strategica in linea con le tempistiche e gli indirizzi europei. Viene quindi lasciata possibilità di poter indicare i collegati vuoi nel DEF vuoi nella relativa Nota di aggiornamento.

Obiettivi macroeconomici, con particolare riferimento allo sviluppo del reddito e dell'occupazione nel medio periodo;

Obiettivi della politica finanziaria e di bilancio in termini di fabbisogno e di debito del settore statale e del settore pubblico allargato, nonché di fabbisogno complessivo e di disavanzo corrente per ciascuno degli anni compresi nel bilancio pluriennale;

Regole di variazione delle entrate e delle spese dei bilanci pubblici per l'intero periodo cui si riferisce il bilancio pluriennale;

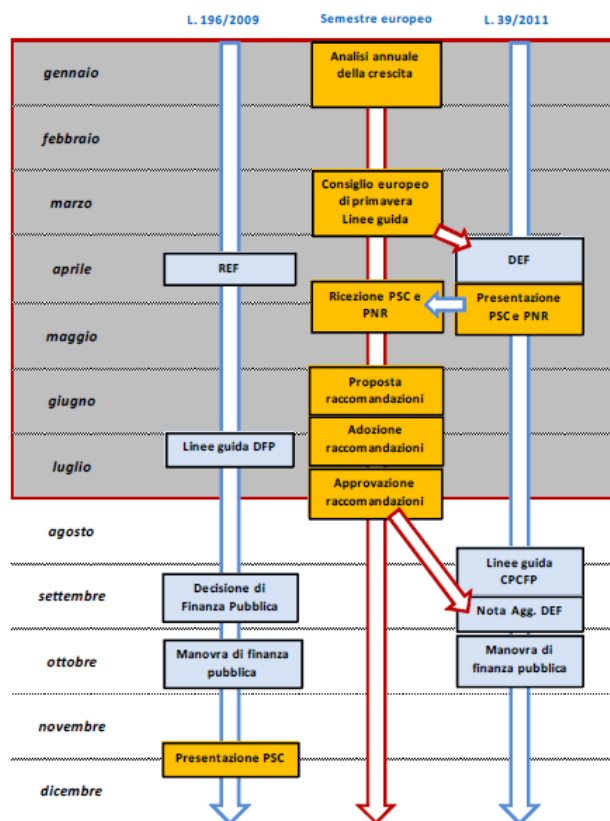
Indirizzi cui devono uniformarsi gli interventi collegati alla manovra di finanza pubblica per realizzare gli obiettivi indicati;

Criteri e parametri per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato;

Disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica.

Contenuti analoghi tra DPEF *ex* l. 362/88 e
DEF *ex* l. 39/2011 (Collevocchio, 3/2012).

Dalla contabilità di Stato alla contabilità pubblica



Ciclo di programmazione coordinato tra la
legislazione nazionale e quella europea
(Stato R. G., 2011).

Oltre al contenuto informativo ed all'*iter* di pianificazione, la l. 39/11 porta in dote una rilevante novità anche dal punto di vista contabile. La possibilità, ammessa dall'art. 11 c. 6 della l. 196/09, di coprire gli oneri correnti della

legge di stabilità mediante il miglioramento del risparmio pubblico⁵¹, trova invece un divieto nella l. 39/11. Il miglioramento del risparmio pubblico rimane utilizzabile esclusivamente con riferimento alle riduzioni di entrata purché ne sia assicurato il valore positivo. La capacità di spesa si riduce dunque in maniera considerevole, visto il largo uso che di questo mezzo di copertura è stato fatto nell'ultimo decennio al fine di ampliare i ristretti margini disponibili.

Punto prioritario e sempre più inderogabile appare perciò, vista la recente implementazione di misure sia fiscali sia contabili di natura restrittiva, il consolidamento degli equilibri di finanza pubblica, subordinato a una notevole riduzione sia del *deficit* sia dello *stock* di debito. Tali elementi di debolezza strutturale, aggravati dal ciclo economico sfavorevole e dall'innesto di meccanismi prociclici di controllo della spesa pubblica, pongono - da un lato - evidenti problemi di distribuzione del carico fiscale sui contribuenti - dall'altro - riaprono una nuova e mai conclusa riflessione sul ruolo delle Pubbliche Amministrazioni⁵². La logica centralista di un controllo stringente sugli enti decentrati evidenziata dalla l. 196/09, pur fatti salvi i principi, nei fatti appare stridere non poco con la necessaria attuazione del federalismo fiscale *ex* legge 5 maggio 2009, n.42. La l. 196/09 crea, infatti, incisive condizioni di coordinamento mediante una serie di disposizioni:

- l'art. 8 stabilisce che le regioni, le province autonome e gli enti locali determinano gli obiettivi dei propri bilanci in coerenza con gli obiettivi

⁵¹ Pari alla differenza tra il totale delle entrate tributarie ed extratributarie ed il totale delle spese correnti.

⁵² Fatto nuovo e di lapalissiana evidenza è semmai che una visione negativa verso gli organi sia di rappresentanza politica sia burocratici ha negli ultimi anni colpito non solo le Istituzioni, gli Enti e le Aziende Partecipate nazionali, ma ha coinvolto anche quelle europee.

programmatici del Documento di economia e finanza (DEF) e che indica nel Patto di stabilità interno (PSI) lo strumento per assicurare l'indicata esigenza di coordinamento;

- il titolo IV disciplina il monitoraggio dei conti pubblici. Si prevede l'istituzione di una "banca dati unitaria" presso il Ministero dell'economia e delle finanze, cui far confluire i dati delle amministrazioni pubbliche concernenti i bilanci di previsione, le relative variazioni, i conti consuntivi, quelli relativi alle operazioni gestionali, nonché tutte le informazioni necessarie all'introduzione della stessa legge di contabilità e finanza pubblica.

A patire le maggiori conseguenze di queste misure all'interno del comparto della PA sono state le Amministrazioni decentrate. Il principio di autonomia sancito dall'art. 119 Cost. si è dovuto ripetutamente piegare negli ultimi anni alla "ragion di Stato". Le difficoltà dei conti pubblici nazionali sono ricadute sugli Enti locali dato che:

- le richieste per il conseguimento degli obiettivi del Patto di Stabilità ha evidenziato un insostenibile aumento dei saldi obiettivo assegnati;
- il drastico decremento dei trasferimenti statali, funzionale ad estirpare l'automatismo di spesa incrementale, non è stato compensato da un decentramento sostanziale dell'autonomia impositiva tale da garantire, a carico fiscale invariato, identici standard di qualità dei servizi erogati.

La carenza di risorse, in combinato disposto con un crescente groviglio normativo, produce esigenze di valutazione dei costi per produrre standard di efficienza e di efficacia uniformi. La ricerca del requisito dell'economicità diventa perciò un tutt'uno con l'intento di comparazione e di aggregazione dei bilanci di tutte le Amministrazioni Pubbliche. Ad esigenze diverse e per certi

versi contrapposte, come la diffusione delle *best practices* per un verso ed il consolidamento del grado di indebitamento del complesso della PA a livello nazionale per un altro, si è cercato di dare risposta tramite l'implementazione per i bilanci pubblici del principio di armonizzazione. L'armonizzazione dovrebbe perciò costituire un punto di equilibrio conciliatorio tra gli opposti parametri di controllo e autonomia. Se questo difficile percorso troverà attuazione nel 2015, come previsto, saranno fornite stime più attendibili agli organi di controllo europeo⁵³ e si darà corso ad una programmazione locale coordinata per i tempi e le misure con quella nazionale e comunitaria, ma saranno soprattutto accessibili al legislatore nazionale dati, indicatori e indici affidabili su cui costruire, si auspica, un ordinamento rispettoso, nei fatti oltre che nella forma, del dettame di autonomia sancito dall'art. 119 della Costituzione.

⁵³ Le richieste europee in merito all'attendibilità della contabilità nazionale si fanno sempre più pressanti, visto che la formulazione delle *policies* comunitarie richiede valutazioni quantitative con un elevato grado di analiticità (v. *infra*).

LA CONTABILITÀ DEGLI ENTI
LOCALI: PRINCIPIO DI AUTONOMIA
ED ESIGENZE DI ARMONIZZAZIONE

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

Il contesto e i significati dell'armonizzazione

Le prassi contabili diffuse a livello internazionale incontrano una crescente spinta ad un punto di sintesi a causa di fattori strutturali, i cui prodromi sono stati distintamente avvertiti prima nella dimensione finanziaria e poi in quella produttiva. Lo *standard setter* riconosciuto nello IASC (*International Accounting Standards Committee*) ha infatti disegnato il tracciato necessario a percorrere la strada del bilancio consolidato per i *competitors* multinazionali. La labilità dei confini commerciali e la mobilità incrementale delle scelte produttive sono state accompagnate, se non precedute, da un aumento esponenziale delle possibilità di reperimento di capitali presso il mercato. L'offerta di mezzi finanziari non subordinata alla permanenza di vincoli asimmetrici di accesso ha prodotto una situazione di alta concorrenza, tale da determinare una diminuzione dei costi e quindi dei tassi di interesse spuntati. Una domanda di conseguenza più elevata ha però decretato al contempo un irrigidimento delle condizioni di competitività richieste per l'ottenimento dei mezzi finanziari richiesti. Una situazione perciò di basso costo nel reperimento dei capitali, inteso tuttavia come equo corrispettivo di un alto livello dei rendimenti e delle prestazioni richieste. Anche gli enti pubblici, pur avvertendo in prima istanza il solo beneficio della riduzione dei tassi, hanno dovuto fare negli ultimi anni i conti con questo nuovo esigente contesto globale. Rifuggire il rischio di attacchi speculativi e comunicare gli esiti delle misure di riforma divengono quindi due facce della stessa medaglia di politica economica. Il contingentamento delle risorse disponibili e la pressione dei

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

mercati e delle istituzioni sia comunitarie sia internazionali impongono uno sforzo immediato di trasparenza e di comparazione tanto delle procedure quanto degli effetti delle azioni intraprese. Quando l'*accountability*⁵⁴ assume le fattezze di carattere indispensabile ad impedire il concretizzarsi di un latente rischio di *default*, soprattutto se sorto più per assenza di fiducia che per instabilità perdurante dei fondamentali, avere un quadro affidabile e omogeneo dei conti pubblici è un elemento irrinunciabile. L'esclusione delle specificità contabili dei singoli paesi anche nel settore pubblico rappresenta dunque il primo passo per un bilancio consolidato di tutta la PA.

⁵⁴ L'*accountability* può essere definita come la responsabilità incondizionata, formale o non, in capo a un soggetto o a un gruppo di soggetti (*accountors*), del risultato conseguito da un'organizzazione (privata o pubblica), sulla base delle proprie capacità, abilità ed etica. Tale responsabilità richiede giudizio e capacità decisionale, e si realizza nei confronti di uno o più portatori di interessi (*account-holders* o *accountees*) con conseguenze positive (premi) o negative (sanzioni), a seconda che i risultati desiderati siano raggiunti o disattesi. L'accento non è posto sulla responsabilità delle attività svolte per raggiungere un determinato risultato, ma sulla definizione specifica e trasparente dei risultati attesi che formano le aspettative, su cui la responsabilità stessa si basa e sarà valutata. La definizione degli obiettivi costituisce, dunque, un mezzo per assicurare l'*accountability*.

Insieme al concetto di responsabilità, l'*accountability* presuppone quelli di trasparenza e di *compliance*. La prima è intesa come accesso alle informazioni concernenti ogni aspetto dell'organizzazione, fra cui gli indicatori gestionali e la predisposizione del bilancio e di strumenti di comunicazione volti a rendere visibili decisioni, attività e risultati. La seconda si riferisce al rispetto delle norme ed è intesa sia come garanzia della legittimità dell'azione sia come adeguamento dell'azione agli standard stabiliti da leggi, regolamenti, linee guida etiche o codici di condotta. Sotto questi aspetti, l'*accountability* può anche essere definita come l'obbligo di spiegare e giustificare il proprio comportamento.

Si distinguono diverse tipologie di *accountability* in base alla natura dei portatori di interessi (a. politica, legale, amministrativa, sociale e professionale), alla natura del soggetto chiamato a rispondere delle proprie azioni (corporate a., a. gerarchica, collettiva o individuale), alla natura della condotta (a. finanziaria, procedurale o di prodotto), alla natura dell'obbligo (a. verticale, diagonale o orizzontale) (Treccani, 2012).

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

Il problema di contenimento della spesa e di *reductio ad unum* delle politiche di bilancio decise dal Governo si è immediatamente posto per la frastagliata geografia delle amministrazioni pubbliche nazionali e delle rispettive regole, assunte in un regime di latitante coordinamento. A seguito della l. cost. 3/2001, è perciò facilmente comprensibile perché proprio per il comparto degli enti decentrati si decida di compiere, nella previsione di un consolidamento dei conti, un passo deciso, almeno nelle premesse, con la legge 5 giugno 2003, n. 131, c.d. legge La Loggia. Gli indirizzi, solo previsti e mai attuati, dell'art. 7 della l. 131/2003, rubricato "Adeguamento dei sistemi contabili pubblici", per tutti gli enti di cui all'art. 1 del d. lgs. 165/2001⁵⁵ sono infatti (Pozzoli, Una riforma dell'ordinamento contabile degli enti locali, marzo/aprile 2005):

- la normalizzazione dei sistemi contabili a fini di monitoraggio, verifica e consolidamento;
- l'individuazione di unità previsionali di base coincidenti con i centri di responsabilità;
- l'identificazione del responsabile dell'unità previsionale di base;
- la redazione delle linee guida per l'elaborazione di un sistema unitario di principi contabili per gli enti locali, volto all'uniformazione delle

⁵⁵ Si intendono per amministrazioni pubbliche *tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale.*

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

fasi sia di imputazione dei fatti gestionali sia di redazione e revisione dei prospetti di bilancio;

- l'acquisizione delle informazioni necessarie alla costruzione del conto economico delle amministrazioni pubbliche secondo le regole dettate dal regolamento (CE) n. 2223/96, del Consiglio del 25 giugno 1996, relativo al sistema dei conti nazionali e regionali della Comunità.

Le idee forti rintracciabili in queste linee di indirizzo si possono così sintetizzare:

- simbiosi tra ambito contabile e organizzativo mediante la sovrapposizione, rispettivamente, delle unità previsionali di base ai centri di responsabilità;
- adozione di un sistema unitario di principi contabili⁵⁶ coerenti con gli IPSAS⁵⁷;
- normalizzazione dei bilanci pubblici.

⁵⁶ Risale addirittura al settembre 2004 una *press release* della FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) in cui si dà notizia della volontà della Commissione Europea di procedere ad un'implementazione condivisa degli IPSAS in tutti gli Stati membri. Nel 2005 è poi avvenuta la decisione del Parlamento Europeo di obbligare la Commissione stessa ed altre Istituzioni UE a seguire i principi contabili internazionali IPSAS per il settore pubblico.

⁵⁷ Gli *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) sono un insieme di principi contabili emanati dal Consiglio IPSAS per l'utilizzo da parte di enti pubblici in tutto il mondo per la redazione del bilancio. Tali norme si basano sugli *International Financial Reporting Standards* (IFRS) emanati dall'*International Accounting Standards Board* (IASB). I principi IPSAS mirano a migliorare la qualità dell'informativa finanziaria da parte degli enti del settore pubblico, portando a una migliore valutazione informata delle decisioni di allocazione delle risorse da parte dei governi, aumentando in tal modo la trasparenza e la responsabilità (Deloitte, 2013).

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

Risulta pertanto acclarata l'inferenza organizzativo-gestionale del provvedimento⁵⁸, i cui principali elementi di novità, rimasti poi purtroppo lettera morta, risiedono tuttavia in ambito prettamente contabile. L'approccio finanziario risulta confermato, ma se ne prevede un allineamento ai principi contabili internazionali fondati sulla logica dell'*accrual basis*⁵⁹. Allo stesso tempo si manifesta stringente l'esigenza di "normalizzazione" dei bilanci.

La prescrizione di normalizzazione dei bilanci non rappresenta una novità nel nostro ordinamento. Tuttavia benché fin dalla l. 335/76 e dal successivo art. 25 c. 5 della l. 468/78 si preveda l'introduzione di un sistema coordinato dei conti pubblici su base pluriennale, al momento della conclusione del ciclo riformatore con il D.P.R. n. 421/79 per gli enti locali il tentativo di convergenza delle modalità di rappresentazione e del lessico contabile può dirsi fallito (D'Aristotile & Schiavone, 5/2014). L'impostazione della l. 131/2003 intende perciò rilanciare quel percorso interrotto e configurare, se non altro a livello informativo, un sistema duale economico-finanziario con

⁵⁸ In merito la Corte dei Conti all'epoca non ha risparmiato critiche al contenuto della bozza di decreto legislativo, per l'accusa di mancato rispetto dei limiti di competenza dello Stato imposti dall'art. 117 della Costituzione.

⁵⁹ La transizione da un *cash basis* ad un *accrual basis accounting* nel settore pubblico è tuttora oggetto di animata discussione scientifica e la misura dei benefici nei paesi che la hanno attuata è oggetto di approfondita e non univoca analisi. Un esempio calzante è quello della Romania (Tiron Tudor & Mutiu, 2006).

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

annesso, benché non se ne faccia menzione diretta e obbligatoria, uno stato patrimoniale⁶⁰. Da approfondire è semmai il concetto chiave con cui l'intento di riforma per la redazione uniforme degli schemi di bilancio viene espresso. La normalizzazione dei bilanci rappresenta, infatti, una fattispecie terza rispetto alle macro-categorie scientifiche di armonizzazione e standardizzazione⁶¹. Mentre il processo di armonizzazione contabile descrive un percorso di convergenza di differenti *standards* non in conflitto tra di loro, la standardizzazione prescrive l'esistenza di un'unica regola. Appare palese perciò come si attagli maggiormente a delle realtà nazionali o sovranazionali l'*iter* di armonizzazione, a iniziare dai principi contabili fino a giungere agli schemi di bilancio, secondo una strategia di riduzione progressiva delle differenze in primo luogo tra le prassi dei singoli settori della PA e quindi tra

⁶⁰ Una procedura di costruzione del conto economico che parrebbe assimilabile a quella desumibile dal prospetto di conciliazione.

⁶¹ Per dirla con Van Der Tas "*harmonization is a process, an increase in the degree of harmony*" (Van Der Tas, 1992). Il termine ultimo del processo di armonizzazione è l'uniformità. Un'ulteriore distinzione può essere rivenuta sempre secondo Van Der Tas tra armonizzazione materiale e formale: mentre la prima sorge come movimento spontaneo di coordinamento dei report, la seconda risulta una condivisione forzata degli standard. Tay e Parker nell'ambito dell'Unione Europea identificano con l'armonizzazione materiale la congruenza dei bilanci alle norme contabili nazionali, mentre associano a quella materiale la standardizzazione internazionale (Parker & Tay, 1/1990).

Secondo Nobes e Parker concretamente l'Unione Europea sta operando un'armonizzazione, cioè sta ponendo dei limiti alla variabilità dei comportamenti contabili nazionali, mentre da parte dello IASC si assiste ad una standardizzazione e quindi alla fissazione di un rigido e stringente set di norme contabili (Nobes & Parker, 2012).

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

la stessa PA e il *framework* internazionale. La consapevolezza che comportamenti contabili diversificati producono distorsioni informative, ingiustificabili a maggior ragione in ambito comunitario, risulta però una causa tale da indurre il Legislatore ad un ancor più alto grado di ambizione nella l. 131/2003: la normalizzazione porta con sé un livello elevato di uniformità e di integrazione del piano dei conti oltre a rigide norme di valutazione. L'idea sembra essere quella di raggiungere *standard* nazionali da cui promanare in maniera condivisa un'armonizzazione contabile di ambito comunitario.

La traslazione nel pubblico della vocazione informativa del bilancio costituisce poi il superamento, almeno nell'impostazione, di una visione datata, legata all'interpretazione del bilancio quale mero strumento comportamentale. La tempestività, l'affidabilità, la neutralità e la verificabilità delle informazioni alla base delle decisioni di politica economica divengono condizioni minime di tutela del cittadino-*stakeholder*.

Il motivo per cui la struttura tecnica della PA, nonostante i manifesti benefici, soffra e non riesca tuttora ad autoalimentare questo passaggio risiede in un portato storico ed in un atteggiamento di autoreferenzialità amministrativa difficile da estirpare. Se si vuole dunque capire gli ostacoli che hanno impedito in passato e tuttora frenano questo intento di armonizzazione stringente, o di

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

“normalizzazione”, capace di tenere insieme ragioni di uniformazione contabile con quelle di controllo e monitoraggio dei conti, occorre operare una disamina che da una parte chiarisca l’influenza della contabilità di Stato sugli altri comparti della PA e dall’altra faccia luce sul legame tra richieste europee e spinte all’innovazione legislativa in sede nazionale. Una rassegna storica del sostrato normativo e contabile per gli Enti Locali, intesi come comparto avanzato nelle metodologie di programmazione e controllo, sembra la più funzionale a comprendere, tramite una successiva analisi di dettaglio, le scelte di campo indotte dalla trasposizione operativa di quei non nuovi propositi di armonizzazione.

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

Legislazione ordinaria e ordinamento contabile degli Enti Locali

La disciplina inerente all'ordinamento contabile degli Enti Locali ha sempre trovato origine fino alla l. 77/95 per esigenze di raccordo con le novità in precedenza introdotte per la contabilità di Stato. La normativa specifica ha perciò fino a quel momento seguito di pari passo e a distanza di breve tempo la legislazione volta a introdurre novità in materia di contabilità pubblica.

Non a caso è possibile rintracciare l'inizio degli interventi nell'ambito contabile afferente agli enti territoriali decentrati solo a seguito della prima modifica alla c.d. Legge De Stefani sulla contabilità dello Stato. Il d.P.R. 8 marzo 1965, n. 670 in combinato disposto col d.P.R. 29 novembre 1965, n. 1422, sulla scorta delle novità introdotte l'anno precedente dalla c.d. Legge Curti, estende infatti la classificazione economica e funzionale della spesa al bilancio dei comuni e delle province.

Un adeguamento strutturale avviene invece con il d.P.R. 19 giugno 1979, n. 421, che risponde all'obiettivo di coordinamento e normalizzazione dei conti sancito dalla l. 468/78. Il concetto di "normalizzazione", a dispetto di una mancata rispondenza con la terminologia propria della dottrina economica, da questo momento è stato più volte ripetuto dal legislatore, ma ha assunto nel tempo pregnante significato solo in campo giuridico, senza mai trovare un'equivalente e definita applicazione tecnico-contabile. L'esigenza di coordinamento ha quindi assunto naturale prevalenza secondo una logica sia di ricognizione sia di aggiornamento. Le maggiori novità riguardano

La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione

l'introduzione del bilancio pluriennale e, oltre a quello di competenza, anche di quello di cassa. Mentre debbono provvedere ad effettuare previsioni di cassa tutti i comuni, le province e i loro consorzi, il prospetto poliennale è reso obbligatorio solo per le province, i comuni capoluogo di provincia e i comuni con popolazione superiore a ventimila abitanti.

| | |
|---|--|
| <i>Elaborazione</i> | Principio di competenza giuridica; |
| <i>Periodo</i> | Da tre a cinque anni, secondo l'arco temporale di riferimento del bilancio pluriennale della regione di appartenenza; |
| <i>Aggiornamento</i> | Annuale; |
| <i>Rapporto col bilancio previsionale annuale</i> | Corrispondenza tra gli stanziamenti previsti per il primo anno e quelli iscritti nel bilancio di previsione annuale di competenza; |
| <i>Ricorso al mercato</i> | Indicazione della previsione di ricorso al mercato finanziario per finanziare le spese di investimento in ciascuno degli anni considerati. |

Caratteristiche del bilancio pluriennale *ex*
d.P.R. 19 giugno 1979, n. 421
(Collevocchio, 3/2012).

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

Il complesso istituzionale della PA, nei comparti relativi allo Stato e agli enti territoriali, acquisisce pertanto un notevole livello di omogeneità nella redazione tanto del bilancio annuale quanto dei documenti autorizzatori collegati. In poche parole il d.P.R. 421/79 definisce per la prima volta, almeno per i comuni di maggiori dimensioni e per le province, un sistema di bilancio adeguato al requisito di programmazione. L'introduzione nel medesimo decreto in oggetto dell'obbligo per tutti i comuni e le province, al pari di quanto stabilito per Stato e regioni, di allegare al rendiconto una relazione illustrativa del significato amministrativo ed economico della gestione contribuisce a corroborare questa lettura degli atti come documenti di programmazione⁶².

Risalta tuttavia in una così fitta interrelazione di strumenti previsionali l'assenza di un momento di pianificazione generale da parte del comune o della provincia. Nasce per sopperire a questa lacuna l'obbligo di redazione per tutti gli enti locali della Relazione previsionale e programmatica (RPP). L'art. 1-*quater* del d.l. 28 febbraio 1983, n.55, convertito dalla legge 26 aprile 1983, n. 131, si pone inoltre l'obiettivo tramite la RPP di collegare le autonome deliberazioni consiliari con gli indirizzi decisi nel programma regionale di sviluppo⁶³. Il meccanismo di connessione non ha però prodotto i risultati

⁶² L'intenzione evidente è quella di monitorare i costi sostenuti ed i risultati conseguiti per ciascun servizio, programma o progetto.

⁶³ Gli adempimenti da assolvere annualmente da parte di tutti gli Enti Locali secondo il d.l. 55/83 sono:

- presentazione della Giunta al Consiglio della RPP e degli schemi di bilancio entro il 15 novembre;
- trasmissione RPP alla regione;

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

sperati ed ha anzi indotto ben presto ad abrogare la norma di raccordo con la pianificazione sovraordinata.

Questa struttura sopravvive fino al d. lgs. 25 febbraio 1995, n. 77. La soppressione del bilancio di cassa costituisce prova conclamata dell'intento minimale di armonizzazione proposto dal provvedimento di riforma. Si limita, infatti, la portata organica delle misure proposte a una standardizzazione formale della struttura del bilancio e dei documenti allegati. Tale approccio è confluito poi nella traslazione del d. lgs. 77/95 nel Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (TUEL), approvato con d. lgs. 18 agosto 2000, n. 267, di cui costituisce la parte II⁶⁴. Per delle istituzioni vitali come comuni e province, non si può tacere il palese ritardo con cui si sviluppa una disciplina sistematica e non sollecitata da necessità di adeguamento normativo.

| |
|--|
| Funzioni attribuite ai servizi economico-finanziari; |
| Strumenti di programmazione e di bilancio; |
| Disciplina dei procedimenti di acquisizione delle entrate e di erogazione delle spese; |

-
- analisi da parte della regione ed invio all'ente locale di eventuali osservazioni in merito alla coerenza delle scelte con il piano regionale di sviluppo;
 - deliberazione da parte del consiglio comunale o provinciale dei documenti di bilancio (RPP, bilancio annuale e pluriennale) ed accoglimento/rigetto motivato delle indicazioni elaborate in sede regionale.

⁶⁴ Artt. 149-269 del d. lgs. 267/2000.

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

| |
|---|
| Controllo di gestione; |
| Indebitamento e relativi limiti; |
| Servizio di tesoreria; |
| Rilevazione e dimostrazione dei risultati della gestione; |
| Revisione economico-finanziaria; |
| Situazioni di dissesto finanziario e relative procedure di risanamento. |

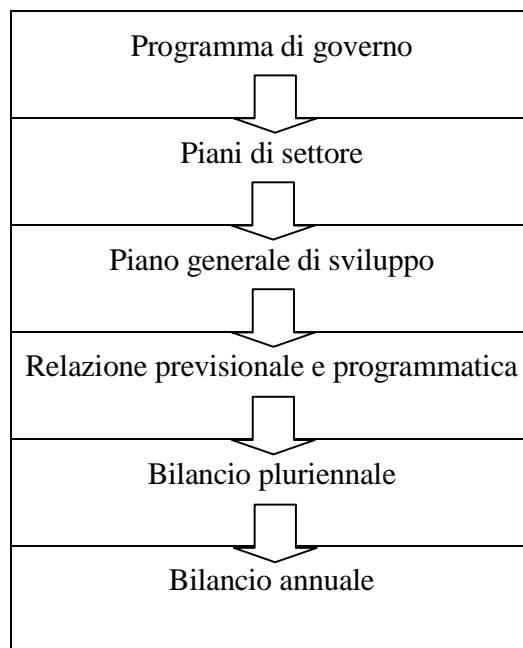
Materie disciplinate dalla parte II del TUEL
(Collevocchio, 3/2012).

Il contributo caratterizzante del d. lgs. 77/95 riguarda l'addizione delle condizioni minime per l'espletamento della funzione di controllo in complemento a quella di programmazione, oltre alla configurazione del bilancio di previsione annuale in senso direzionale oltre che decisionale. La natura di strumento di governo assegnata al bilancio rinviene nuova linfa dalla rafforzata connessione con la RPP e con il bilancio pluriennale. L'unità previsionale di base diviene inoltre l'intervento, così da ridurre la frammentazione e impedire al contempo ingerenze gestionali in sede di deliberazione consiliare. Il compito di controllo si lega invece al ruolo direzionale, di competenza della Giunta, proprio del Piano Esecutivo di Gestione (PEG): le dotazioni di budget, l'approccio organizzativo, la

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

valutazione del personale e i relativi obiettivi di riferimento incontrano adeguata sintesi in questo documento a schema libero.

Il ciclo di bilancio che ne deriva collega in maniera virtuosa i processi di decisione, gestione e controllo degli Enti Locali. L'indirizzo politico-amministrativo, gli strumenti adottati e gli scostamenti risultato-obiettivo, mediante la RPP e i bilanci pluriennale ed annuale, vengono correlati e valutati nella coerenza col Programma di governo e con il Piano generale di sviluppo.



Logica fondante il ciclo di bilancio secondo il TUEL

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

Il nesso tra bilancio annuale e pluriennale non è dunque solamente contabile⁶⁵, bensì affonda le proprie radici in una comune matrice autorizzatoria. Il consiglio comunale o provinciale competente a deliberare in materia, a causa della visione unitaria e fortemente integrata dei due documenti, riceve perciò un vincolo logico di consequenzialità nella disamina dei diversi atti.

Il limite risiederebbe piuttosto in un'interpretazione limitativa dei bilanci, intesi come documenti fondamentali di autorizzazione della gestione. Serve infatti un mezzo di trasferimento operativo, con cui dispiegare in azioni e risultati concreti le linee strategiche approvate. La giunta col PEG è in grado di svolgere a pieno titolo questo compito, tramite una puntuale determinazione degli obiettivi e degli specifici budget assegnati.

| |
|--|
| Entro il 30/09: definizione degli indirizzi e degli obiettivi generali da parte della giunta comunale e individuazione dei responsabili dei servizi. |
| Entro il 10/10: conferenza dei servizi. |
| Entro il 20/10: elaborazione della prima bozza di P.E.G. e della Relazione Previsionale e Programmatica. |
| Entro il 30/10: verifica della compatibilità finanziaria del P.E.G. . |
| Entro il 05/10: approvazione della bozza definitiva di P.E.G. . |
| Entro il 20/11: redazione e approvazione dello schema di bilancio di previsione e degli allegati da parte della giunta. |

⁶⁵ Occorre infatti non trascurare come la classificazione della spesa risulti assai simile tra il bilancio annuale e quello pluriennale.

La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione

| |
|--|
| Entro il 05/12: parere e relazione sul Bilancio da parte dell'organo di revisione. |
| Entro il 10/12: trasmissione della proposta di bilancio al presidente del Consiglio Comunale per l'esame. Presentazione, discussione e approvazione degli emendamenti. |
| Entro il 31/12: approvazione del bilancio e degli allegati da parte del Consiglio. |

Il processo di formazione del bilancio di
previsione *ex d.lgs. 77/95 (Formez)*.

Dopo l'approvazione della legge costituzionale 3/2001, si rinviene la necessità di provvedere a rinsaldare il criterio di coordinamento della finanza pubblica per ovviare al rischio di regionalizzazione contabile, a causa dell'inserimento nel novellato art. 117 c. 3 Cost. dell'armonizzazione tra le materie riservate alla legislazione concorrente. Ne consegue una delega al Governo attraverso l'art. 1 c. 4 della l. 5 giugno 2003, n. 131, capace però in sede di emanazione del d. lgs. 12 aprile 2006, n. 170 di produrre solo un mero accertamento del quadro normativo esistente per gli enti territoriali decentrati, privo di qualsivoglia variazione strutturale. Non si riesce difatti ad uniformare nemmeno il significato degli stessi termini tra livelli diversi della PA⁶⁶.

Di intervento marginale non si può invece parlare riguardo al d. lgs. 27 ottobre 2009, n. 150, c.d. decreto Brunetta. L'operazione di completamento del ciclo di programmazione trova compimento con un momento di verifica secondo i

⁶⁶ Basti pensare alla differente accezione che continua a permanere tra Stato, regioni ed enti locali in merito alla fase di impegno della spesa.

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

tre criteri cardine di valutazione dell'attività amministrativa⁶⁷, vale a dire efficienza⁶⁸, efficacia⁶⁹ ed economicità⁷⁰. La valutazione dell'andamento della

⁶⁷ L'art. 1 della l. 241/90, da ultimo modificata dalla l. 15/2005, attua l'art. 97 Cost. nell'argomentazione del principio della buona amministrazione (Esselibri Spa).

⁶⁸ Per una piena comprensione del termine accanto al classico significato di efficienza tecnica occorre associare quello, altrettanto pregnante benché meno canonico, di efficienza allocativa. Nel primo senso ci si vuole riferire, a prescindere dall'impatto sulla collettività, data una certa quantità di input, alla massimizzazione dell'output o, viceversa, dato un output, alla minimizzazione degli input. La misura più comune è il numero di beni o servizi erogati nell'unità temporale di riferimento. Con l'efficienza allocativa si vuole invece misurare la soddisfazione da parte del consumatore dei beni e dei servizi in rapporto alla produzione pubblica.

⁶⁹ La nozione di efficacia si differenzia da quella di efficienza tecnica in quanto si fonda sul raffronto tra risultati programmati e risultati raggiunti. Per efficacia intermedia si intende nella PA la misura delle azioni intraprese per il raggiungimento dell'obiettivo finale. L'efficacia finale valuta invece l'effettivo raggiungimento dei traguardi proposti. Nella PA per la valutazione dell'efficacia devono godere di particolare considerazione aspetti specifici quali: la manifestazione di eventi indesiderati, l'adeguatezza e la competenza dimostrate dal personale nel rispondere alle richieste dei cittadini, l'opinione dei cittadini sui servizi, la conformità al dettato legislativo della procedura adottata, la misura in cui i bisogni esistenti vengono soddisfatti.

⁷⁰ Le definizioni più diffuse di economicità sono:

- Capacità dell'azienda di realizzare le proprie finalità e dunque di attuare un equilibrio economico accolto quale sintesi di condizioni di efficienza e di efficacia, con il vincolo di mantenere le risorse disponibili nell'ambito di un processo che parte dalla pianificazione, prosegue con il controllo, considera l'attuazione delle politiche degli enti e si conclude con la valutazione dei risultati (Farneti, 2007);
- Capacità mantenuta nel lungo periodo di soddisfare i bisogni considerati di pubblico interesse dalla comunità facendo affidamento su un flusso di ricchezza "fisiologico" ossia considerato economicamente sopportabile e socialmente accettabile dalla comunità stessa (Borgonovi, 2005);
- L'economicità è una "regola di condotta aziendale, [intesa] come perseguimento dei fini economici, come rispetto delle condizioni di svolgimento duraturo e autonomo, come verifica delle condizioni di equilibrio reddituale e di congiunto equilibrio finanziario e monetario" (Airoldi, Brunetti, & Coda, 2005);
- L'economicità è il risultato di un processo che presenta molteplici sfaccettature, sia dal punto di vista operativo (il sistema della produzione) che da quello politico (il sistema delle decisioni) e complessi rapporti interattivi (il sistema del management) (Bertini, 1995).

L'intento è dunque la minimizzazione degli sprechi con l'ottimizzazione:

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

gestione si completa perciò con informazioni sui costi sostenuti, i risultati conseguiti e gli scostamenti rispetto agli obiettivi programmati. La constatazione del notevole impatto operativo di questo intervento normativo stride però con l'ammissione che un approccio proattivo al d. lgs. 77/95, tramite un'adozione non adempimentale del PEG, avrebbe permesso un'implementazione fattuale e anticipata di un ciclo di gestione e di valutazione della performance, istituito in forma analitica e cogente dal c.d. decreto Brunetta.

Un riepilogo diacronico della legislazione per gli Enti Locali non può perciò che far rilevare alcuni aspetti:

- un'attenzione recente ma con un'evoluzione repentina ed organica dell'ordinamento;
- un approccio innovativo ed autonomo, per certi versi parallelo ma non per questo confliggente, rispetto ai livelli istituzionali di rango superiore;
- la costante presenza del principio di competenza finanziaria come caposaldo di redazione e di valutazione della conformità delle scelte;

-
- dell'organizzazione degli enti preposti all'utilizzo delle risorse;
 - delle relative procedure;
 - dei tempi di elaborazione delle richieste e di erogazione dei servizi;
 - delle modalità di applicazione degli strumenti legislativi e regolamentari.

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

- l'acquisizione effettiva in merito alle coperture del principio di pareggio come *golden rule*, senza però una corrispondente capacità di adeguamento agli obblighi sui flussi numerari derivanti dal Patto di Stabilità.

Le leggi contabili inerenti Province e Comuni, benché dotate di sufficiente completezza interna, finiscono tuttavia nel dover sottostare alla necessità crescente di governo unitario della finanza pubblica. La sostenibilità delle politiche, in una fase di andamento decrescente delle risorse, richiede leve impositive mirate ed una equa distribuzione del carico fiscale. L'attuale situazione di emergenza socio-economica, accompagnata da una grave instabilità politica, accresce *ipso facto* l'esigenza di sorveglianza sui conti pubblici. Il connubio di elementi disparati spinge prepotente sulla scena il tema dell'esigenza di coordinamento delle articolazioni di spesa all'interno dei diversi comparti della PA. Suscita una certa sorpresa il fatto che una prima risposta normativa a queste preoccupazioni possa essere rinvenuta nella l. 5 maggio 2009, n. 42, sul federalismo fiscale. La legge che dovrebbe dare corpo all'art. 119 Cost. si trova anzitutto nella condizione di dover fornire garanzie per un quadro di lettura unitario dell'autonomia concessa. La giustificata ragione di questa premessa è infatti il rischio, quantunque più teorico che possibile, di regionalizzazione contabile non escluso dall'allora vigente art. 117 della Costituzione⁷¹.

Non a caso è proprio nell'ambito dell'assegnazione alle diverse competenze istituzionali del compito di tenuta della finanza pubblica che trova principale

⁷¹ V. *infra* in merito alla successiva modifica mediante l. cost. 1/2012.

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

sede il principio dell'armonizzazione dei sistemi contabili⁷². L'art. 2 della l. 196/09⁷³ contiene infatti i criteri direttivi della delega al Governo in merito a tutte le pubbliche amministrazioni, ad esclusione delle regioni e degli enti locali inseriti nella precedente delega di cui all'art. 2 c. 1 della l. 42/09⁷⁴. Mentre i commi 5 e 7 dell'art. 2 della l. 196/09 istituiscono rispettivamente il "Comitato per i principi contabili delle amministrazioni pubbliche" e la "Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale" (c.d. Copaff), il c. 6 dello stesso articolo modifica i principi da cui deve enuclearsi la delega per l'adeguamento dei sistemi contabili di regioni ed enti locali⁷⁵:

⁷² Sulla scelta legislativa compiuta tramite delega al Governo non sarebbe fuori luogo esprimere perplessità riguardo l'effettiva compatibilità con le materie sottoposte a legislazione concorrente di cui all'allora vigente art. 117 c. 3 della Costituzione, tra cui rientra pure l'armonizzazione. Ha sanato questo possibile conflitto l'art. 3 della l. cost. 1/2012, volta ad incrementare gli oggetti a legislazione esclusiva.

⁷³ L'art. 2 della l. 196/09, rubricato "Delega al Governo per l'adeguamento dei sistemi contabili", al primo comma recita: *Per consentire il perseguimento degli obiettivi di cui all'articolo 1, il Governo è delegato ad adottare, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali, e dei relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. I sistemi e gli schemi di cui al primo periodo sono raccordabili con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi.*

⁷⁴ L'art. 2 c. 1 della l. 42/09 asserisce: *Il Governo è delegato ad adottare, entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi aventi ad oggetto l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, al fine di assicurare, attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione, l'autonomia finanziaria di comuni, province, città metropolitane e regioni.*

⁷⁵ Il testo dell'art. 2 c. 2 lett. h) della l. 42/09 prima della modifica operata tramite l'art. 2 c. 6 della l. 196/09 prescriveva tra i principi ed i criteri direttivi generali: *Individuazione dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, in modo da assicurare la redazione dei bilanci di comuni, province, città metropolitane e regioni in base a criteri predefiniti e uniformi, concordati in sede di Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, di seguito denominata «Conferenza unificata», coerenti con quelli che disciplinano la redazione del bilancio*

La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione

- adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato;
- adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite;
- adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati secondo uno schema comune;
- affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione;
- raccordabilità degli schemi contabili e dei sistemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi;

dello Stato. La registrazione delle poste di entrata e di spesa nei bilanci dello Stato, delle regioni, delle città metropolitane, delle province e dei comuni deve essere eseguita in forme che consentano di ricondurre tali poste ai criteri rilevanti per l'osservanza del patto di stabilità e crescita; al fine di dare attuazione agli articoli 9 e 13, individuazione del termine entro il quale regioni ed enti locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi, come approvati, e previsione di sanzioni ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera e), in caso di mancato rispetto di tale termine; individuazione dei principi fondamentali per la redazione, entro un determinato termine, dei bilanci consolidati delle regioni e degli enti locali in modo tale da assicurare le informazioni relative ai servizi esternalizzati, con previsione di sanzioni ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera e), a carico dell'ente in caso di mancato rispetto di tale termine;

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

- definizione di una tassonomia per la riclassificazione di dati contabili e di bilancio per le amministrazioni tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi;
- definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi di bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi enti territoriali;
- individuazione del termine entro il quale regioni ed enti locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi approvati e previsione delle relative sanzioni.

L'attuazione della delega prevista nella l. 42/09 è avvenuta con il d. lgs. 23 giugno 2011, n. 118, recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42". Insieme al d. lgs. 31 maggio 2011, n. 91, con oggetto "Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili", incontra un compimento normativo il processo di normalizzazione contabile.

Mentre il tit. I del d. lgs. 118/2011 concerne le autonomie locali e regionali, il tit. II predispone i criteri armonizzatori validi dal 2012 per gli enti del Servizio Sanitario Nazionale: trovano così spazio in questa sede aspetti cruciali per la sanità come la trasparenza dei conti, l'orientamento all'utente dei servizi, l'individuazione delle responsabilità, il meccanismo di tesoreria, tempi e forma dei documenti di bilancio, l'adozione del consolidato secondo contabilità civilistica. Il tit. III detta invece disposizioni finali e transitorie. Tra i 38

La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione

articoli del provvedimento di legge è indiscutibile l'incisività e la vasta portata delle misure contenute nel tit. I, che riguarda regioni, comuni, province, città metropolitane, comunità montane, unioni dei comuni, oltre ai relativi enti ed organismi strumentali.

| | |
|--|---|
| <i>Classificazione entrate e spese</i> | Gli schemi omogenei di riferimento per la classificazione delle entrate si suddividono in titoli, tipologie, categorie, capitoli ed articoli. Quelli della spesa si ripartiscono in missioni, programmi, macroaggregati, titoli, capitoli e articoli. |
| <i>Bilancio consolidato</i> | Redazione obbligatoria bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali. |
| <i>Rendiconto semplificato</i> | Obbligo di redazione secondo una forma stabilita di un prospetto di rendiconto snello, utile alla consultazione da parte dei cittadini ai fini di un'analisi trasparente degli scostamenti risultato-obiettivo e di una valutazione costo-beneficio. |

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

| | |
|---|---|
| <i>Piano dei conti integrato</i> | Per finalità di consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici viene prevista l'adozione di un comune piano dei conti integrato, sulla cui base aggiornare anche le codifiche SIOPE ⁷⁶ . |
| <i>Transazione elementare</i> | Codificazione della singola operazione generata da ogni atto gestionale. |
| <i>Contabilità economico-patrimoniale</i> | Alla contabilità finanziaria si associa, per soli intenti conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale. |
| <i>Principi contabili generali</i> | Annualità, unità, universalità, integrità, veridicità, attendibilità, correttezza, comprensibilità, significatività, rilevanza, flessibilità, congruità, prudenza, coerenza, continuità, costanza, comparabilità, verificabilità, neutralità, imparzialità, |

⁷⁶ Acronimo di "Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici".

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

| | |
|--|--|
| | pubblicità, equilibrio di bilancio, competenza finanziaria, competenza economica, prevalenza della sostanza sulla forma. |
|--|--|

Elementi principali definiti dal d. lgs.
118/2011 (Cavaliere & Loiero, 2011).

La definizione del sistema di bilancio come strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione conferma la valenza autorizzatoria del documento annuale e di quello pluriennale, ma, nell'ottica di una comunicazione economico-finanziaria improntata sui cardini della chiarezza e dell'accesso civico, apporta con sé novità importanti come il consolidato ed il rendiconto semplificato.

L'intento di armonizzazione riceve infine un decisivo impulso tramite l'integrazione operata col secondo dei decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri emanati in data 28 dicembre 2011⁷⁷. Mentre il primo individua gli enti coinvolti nella fase sperimentale transitoria prevista dall'art. 36 del d. lgs. 118/2011, il secondo ne prevede:

- allegati al previsionale ed al rendiconto;
- definizione organismi strumentali e società controllate/partecipate;

⁷⁷ A corollario del DPCM si possono rinvenire una serie di 11 allegati che dettagliano i documenti contabili previsti.

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

- competenza ad effettuare variazioni al bilancio;
- traduzione operativa della transazione elementare;
- destinazione dell'avanzo di amministrazione;
- disciplina dei residui attivi e passivi ed il rispettivo riaccertamento;
- Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio;
- configurazione del bilancio consolidato.

L'art. 9 del Decreto Legislativo n. 102 pubblicato in G.U. il 31 Agosto 2013, recante "Disposizioni urgenti in materia di IMU, di altra fiscalità immobiliare, di sostegno alle politiche abitative e di finanza locale, nonché di cassa integrazione guadagni e di trattamenti pensionistici", ha disposto il rinvio al 2015 per l'armonizzazione dei sistemi contabili degli Enti Locali ed Enti Regionali, posticipando la precedente proroga al 01/01/2014 posta dal d.l. 174/2012⁷⁸.

⁷⁸ La scadenza iniziale per la definitiva implementazione, oggetto delle due proroghe, risulta invece il 01/01/2013. Pare interessante notare che il d.l. 102/2013, inoltre, ha previsto la proroga di un anno per il periodo di sperimentazione non solo per quegli enti che vi hanno già aderito, ma anche per quegli Enti Locali e Regioni che hanno effettuato richiesta entro il 30 settembre 2013. A favore degli Enti che sono entrati in sperimentazione con l'1 gennaio 2014, è stato disposto un rafforzamento del pacchetto di incentivi: oltre al premio sul patto di stabilità interno, i bonus sul personale in termini di limite per le assunzioni, che passano dal 40% al 50% della spesa corrispondente alle cessazioni dell'anno precedente e per il personale a tempo determinato, che è pari al 60% (anziché 50%) della spesa sostenuta nel 2009; il limite di spesa del personale nel 2013 viene raffrontato con l'esercizio del 2011, anziché con quello del 2012 (PADigitale).

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

La sperimentazione, mediante l'aggiornamento degli inventari e l'introduzione di un piano dei conti integrato, ha ad oggetto:

- l'adozione del bilancio di previsione finanziario di competenza e di cassa;
- la classificazione della spesa per missioni e programmi;
- la tenuta della contabilità finanziaria in base alla nuova concezione di competenza finanziaria.

La fase sperimentale riveste importanza cruciale per chiarire questioni irrisolte della nuova disciplina. Un rischio da evitare al momento dell'introduzione definitiva dell'assetto contabile armonizzato è che ne risultino condizionate la struttura organizzativa e le scelte gestionali dell'ente, con un deleterio rovesciamento del rapporto di strumentalità (Pozzoli & Mazzotta, Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica, 1/2012). Nel periodo di transizione, un ulteriore oggetto di opportuna disambiguazione per tutti i livelli amministrativi coinvolti consiste nella definizione condivisa di concetti cardine come quelli di impegno di spesa e di residuo.

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

Ce lo chiede l'Europa?

La sostenibilità del processo di armonizzazione dipenderà non solo dalla conciliazione dei bilanci all'interno del nostro ordinamento, ma anche dal rispetto dei criteri internazionali, in particolar modo europei, e dalla coerenza tra questi ed i principi nazionali.

Il modello principale a cui riferirsi per procedere lungo una direttrice condivisa di uniformità sovranazionale è rappresentato dagli International Public Sector Accounting Standards (IPSASs), che evidenziano la necessità di consolidamento dei bilanci della PA. L'IPSAS 6, *Consolidate and Separate Financial Statements*, revisionato nel 2006, resta ad oggi tuttavia largamente disatteso⁷⁹. L'IPSAS 22, *Disclosure of Financial Information About the General Government Sector*, rivisto nel 2011, propone invece un approccio mediano tra metodologie statistiche e contabili e quindi, rispettivamente, tra contabilità nazionale⁸⁰ e contabilità pubblica⁸¹. Questo dialogo tra valori di

⁷⁹ Tra i non molti Paesi che ad oggi prescrivono la redazione di un consolidato della PA, tuttavia non in base agli IPSASs ma secondo i propri principi contabili nazionali, ci sono Australia e Nuova Zelanda (Pozzoli, Una riforma dell'ordinamento contabile degli enti locali, marzo/aprile 2005).

⁸⁰ Si riportano, per fini esplicativi, alcune definizioni di contabilità nazionale:

- La Contabilità Nazionale (CN) è un sistema di informazioni statistiche attraverso il quale viene descritta in termini quantitativi l'attività economica di un paese o di una regione o di un'altra qualsiasi unità territoriale. Nata durante la seconda guerra mondiale sotto lo stimolo delle teorie keynesiane, la CN è attualmente realizzata in tutti i paesi secondo schemi comuni che garantiscono la confrontabilità delle grandezze economiche misurate, dal prodotto interno lordo, ai consumi, al reddito disponibile, al risparmio, ecc. (Bracalente, 2008);
- La Contabilità Nazionale è un ramo dell'economia che registra i flussi reali e monetari intercorrenti fra gli aggregati di operatori economici (denominati settori o sistemi e classificati in imprese, famiglie, pubblica amministrazione, cioè Stato ed enti pubblici) e fra questi e

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

differente natura assume notevole importanza in Europa, dove gli accordi di Patto di Stabilità vengono stretti sulla base di dati raccolti e aggregati dall'Eurostat secondo il Sistema europeo dei conti nazionali e regionali (Sec95). Si assiste dunque ad una potenziale idiosincrasia di decisioni di politica economica prese in base a dati di contabilità nazionale. Non pare perciò superfluo riflettere sul ruolo nazionale della contabilità pubblica in un contesto continentale.

Soltanto dagli anni Novanta è stato avviato un cammino di armonizzazione perlomeno settoriale. Per le regioni la scelta è caduta sulla competenza finanziaria, per le aziende municipalizzate e la sanità su quella economica, mentre per gli enti locali è stato adottato un modello misto⁸². Ne emerge una profonda eterogeneità anche per chi condivide la tipologia di competenza,

l'estero. Essa pone in rilievo l'apporto dei diversi settori produttivi alla formazione del reddito e alla sua distribuzione fra consumi e investimenti e i rapporti economici con l'estero. Si avvale del metodo statistico e di schemi di tecnica contabile delle imprese, primo fra tutti quello della partita doppia. Scopi e funzioni della contabilità nazionale sono di descrivere in forma quantitativa la struttura economica di un dato Paese, di misurarne il reddito in un dato intervallo e nella sua evoluzione temporale. Essa costituisce la base conoscitiva per la politica economica e di programmazione. Nei Paesi della UE vige il Sistema europeo dei conti economici integrati (SEC), che si articola nei sette conti: di equilibrio dei beni e servizi, della produzione, della distribuzione del valore aggiunto, del reddito disponibile, dell'utilizzazione del reddito, della formazione del capitale, finanziario (De Agostini).

⁸¹ La Contabilità Pubblica può essere catalogata come il complesso delle norme che disciplinano l'attività gestoria dei pubblici poteri, comprendente l'organizzazione finanziario-contabile, la gestione patrimoniale, l'attività contrattuale, la gestione del bilancio, il sistema dei controlli e la responsabilità degli amministratori della cosa pubblica (Bennati, 1990).

⁸² Il piano prettamente informativo a cui è confinata la competenza economica ne ha determinato l'irrelevanza. La scarsa significatività del risultato economico è scaturita inoltre dall'ibrida natura del prospetto di conciliazione, che ha il compito di allineare a competenza economica le imputazioni secondo competenza finanziaria.

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

viste le differenze formali dei modelli di bilancio⁸³. Piuttosto che cogliere le opportunità informative offerte dalle riforme, prevale invece la preoccupazione di assistere sia a uno scompenso dei conti pubblici sia a una babele contabile alimentata dalla modifica al titolo V della Costituzione con la l. cost. 3/2001. Non per niente il primo vero sforzo di armonizzazione ha carattere verticale ed amplia con l'art. 28 della l. 488/98 le regole del Patto di Stabilità e Crescita alle pubbliche amministrazioni locali attraverso il meccanismo del Patto di Stabilità Interno (PSI). Gli obiettivi di riduzione del deficit di bilancio e di riduzione del rapporto debito/PIL prevedono perciò il coinvolgimento degli enti decentrati alla luce della portata limitata del controllo prodotto dalla semplice contabilità pubblica. Il Consolidato Pubblico è per propria natura, infatti, un modello di aggregazione statistica alternativo alla scelta di apporre vincoli uniformi al criterio di competenza finanziario usato in contabilità.

In linea con quanto previsto dal Sec95, il calcolo degli obiettivi di Patto si presenta in una duplice forma:

- i dati di spesa corrente sono coerenti con il principio della competenza finanziaria;
- gli investimenti seguono un criterio di cassa.

L'intento armonizzatore prende quindi le mosse da una netta volontà di monitoraggio della finanza pubblica e non da un lungimirante indirizzo strategico teso al miglioramento della qualità dell'informazione contabile in

⁸³ Si pensi al caso di aziende sanitarie di regioni diverse (Pozzoli, Una riforma dell'ordinamento contabile degli enti locali, marzo/aprile 2005).

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

senso economico-aziendale. Invece che sul consolidamento delle contabilità aziendali pubbliche, così da favorire lo sviluppo di una *accountability* analoga a quella propria delle singole realtà non privatistiche, il flusso informativo inerente tanto alle politiche economiche quanto al Patto di Stabilità e Crescita si fonda dunque su una descrizione quantitativa dell'attività economica del Paese con finalità programmatiche di regia. Il Sistema europeo dei conti nazionali e regionali, denominato Sec95 e definito dal Consiglio dell'Unione Europea con il regolamento 2223/96 del 25 giugno 1999, è volto infatti a ottenere dati comparabili ai fini

- del monitoraggio dei conti dei Paesi membri;
- della determinazione del fabbisogno delle istituzioni comunitarie;
- dell'erogazione di aiuti finanziari.

L'art. 8 bis del Regolamento (CE) 2013/2005⁸⁴ dettaglia metodologie, qualità e tempistica di trasmissione dei dati. In base all'art. 104c del Trattato di Maastricht⁸⁵ le regole del Sec95 sono funzionali a determinare sia il

⁸⁴ Che recita: *La Commissione (Eurostat) valuta periodicamente la qualità sia dei dati effettivi trasmessi dagli Stati membri sia dei conti pubblici settoriali sottostanti compilati a norma del SEC 95 (qui di seguito denominati "conti pubblici"). Per qualità dei dati effettivi si intende che essi ottemperano alle norme contabili e che sono dati statistici completi, affidabili, tempestivi e coerenti. La valutazione si incentra sugli ambiti individuati negli inventari degli Stati membri quali la delimitazione del settore delle amministrazioni pubbliche, la classificazione delle operazioni e delle passività pubbliche e la data di registrazione.*

⁸⁵ L'art. 104c del Trattato di Maastricht inizia così:

1. Gli Stati membri devono evitare disavanzi pubblici eccessivi.

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

conseguimento degli obiettivi di indebitamento netto e di debito pubblico sia il rispetto del protocollo sui deficit eccessivi previsto dal Patto di Stabilità e Crescita. Alla luce anche dell'art. 3 della direttiva 2011/85/UE⁸⁶ del Consiglio

-
2. *La Commissione sorveglia l'evoluzione della situazione di bilancio e dell'entità del debito pubblico negli stati membri, al fine di individuare errori rilevanti. In particolare esamina la conformità alla disciplina di bilancio sulla base dei due seguenti criteri:*
- a) *se il rapporto tra il disavanzo pubblico, previsto o effettivo, e il prodotto interno lordo superi un valore di riferimento, a meno che:*
 - *il rapporto non sia diminuito in modo sostanziale e continuo e abbia raggiunto un livello che si avvicina a quello di riferimento;*
 - *oppure, in alternativa, il superamento del valore di riferimento sia solo eccezionale e temporaneo e il rapporto resti vicino a quello di riferimento;*
 - b) *se il rapporto tra debito pubblico e prodotto interno lordo superi un valore di riferimento, a meno che detto rapporto non si stia riducendo in misura sufficiente e non si avvicini al valore di riferimento con ritmo adeguato.*

Nell'art. 1 del Protocollo sono stati quindi definiti i parametri di riferimento:

- 3% per il rapporto tra disavanzo pubblico, previsto o effettivo, e il prodotto interno lordo ai prezzi di mercato;
- 60% per il rapporto tra debito pubblico e prodotto interno lordo ai prezzi di mercato.

Nel successivo art. 2 viene precisato che per disavanzo pubblico si intende l'indebitamento netto secondo la definizione fornita dal Sec, mentre per debito pubblico il valore nominale lordo del debito alla fine dell'anno (D'Aristotile & Schiavone, 5/2014).

⁸⁶ Testualmente l'art. 3 della direttiva 2011/85/UE afferma:

1. *Per quanto riguarda i sistemi nazionali di contabilità pubblica, gli Stati membri si dotano di sistemi di contabilità pubblica che coprono in modo completo e uniforme tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica e contengono le informazioni necessarie per generare dati fondati sul principio di competenza al fine di predisporre i dati basati sulle norme SEC 95. Detti sistemi di contabilità pubblica sono soggetti a controllo interno e audit indipendente.*
2. *Gli Stati membri assicurano che i dati di bilancio di tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica siano disponibili al pubblico tempestivamente e regolarmente come stabilito dal regolamento (CE) n. 2223/96. Gli Stati membri pubblicano in particolare:*
 - a) *i dati sulla contabilità di cassa (o dati equivalenti della contabilità pubblica se i dati sulla contabilità di cassa non sono disponibili) con le seguenti frequenze:*

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

Europeo, non sussiste un obbligo di elaborazione, bensì solo di comunicazione alle scadenze indicate dei valori monetari secondo gli schemi fissati dal Sec95. L'oggetto finale di rilevazione non consiste in un risultato economico di periodo, ma nel calcolo del saldo di indebitamento o accreditamento netto. La conoscenza dei parametri macroeconomici di base è condizione necessaria, ma non sufficiente a garantire un'adeguata qualità delle informazioni di finanza pubblica. I programmi di bilancio vengono perciò catalogati per funzioni di spesa secondo il *benchmark* COFOG (*Classification of the Functions of Government*), che intende armonizzare il lessico e la lettura dei dati relativi alla spesa pubblica.

I livelli di analisi stabiliti dal COFOG1 sono:

- al 1° livello i fini primari perseguiti dalle Amministrazioni
 1. Servizi generali;
 2. Difesa;
 3. Ordine pubblico e sicurezza;

— *mensile e prima della fine del mese seguente per quanto riguarda i sottosettori amministrazione centrale, amministrazioni di Stati federati ed enti di previdenza e assistenza sociale, e*

— *trimestrale e prima della fine del trimestre seguente per quanto riguarda il sottosettore amministrazioni locali;*

b) una tabella di riconciliazione dettagliata in cui figurano la metodologia di transizione tra i dati sulla contabilità di cassa (o dati equivalenti della contabilità pubblica se i dati sulla contabilità di cassa non sono disponibili) e i dati basati sulle norme SEC 95.

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

4. Affari economici;
 5. Protezione dell'ambiente;
 6. Abitazioni e assetto territoriale;
 7. Sanità;
 8. Attività ricreative, culturali e di culto;
 9. Istruzione;
 10. Protezione sociale.
- al 2° livello i gruppi, che specificano le aree di intervento delle politiche pubbliche.
 - al 3° livello le classi, che circoscrivono singoli obiettivi interni alle aree di intervento.

La strategia UE 2020 prevede un ulteriore incremento quali-quantitativo dei dati inviati, almeno fino al 2° livello COFOG per tutti i sottosettori delle Amministrazioni Pubbliche, così da affinare il confronto di alcuni macroaggregati di spesa.

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

| | RUEF | | | | |
|--|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
| SPESE | | | | | |
| <i>Redditi da lavoro dip.</i> | 169.812 | 171.578 | 175.524 | 176.013 | 172.439 |
| <i>Consumi intermedi</i> | 129.005 | 137.199 | 138.855 | 140.313 | 144.437 |
| <i>Prestazioni sociali</i> | 277.265 | 291.225 | 298.030 | 306.330 | 315.990 |
| <i>Altre sp. correnti al netto di int.</i> | 59.022 | 61.684 | 62.379 | 61.815 | 61.395 |
| Totale sp. correnti al netto int. | 625.109 | 661.706 | 674.798 | 684.471 | 694.261 |
| Interventi pas sivi | 81.161 | 71.288 | 71363 | 78834 | 87058 |
| Totale spese correnti | 716.264 | 733.084 | 746.151 | 763.305 | 786.334 |
| Totale spese in conto capitale | 50.360 | 65.770 | 59.577 | 57.120 | 57.273 |
| <i>Investimenti fissi lordi</i> | 34.602 | 37.040 | 33.247 | 32.894 | 32.627 |
| <i>Contributi in c/capitale</i> | 22.154 | 24.445 | 24.116 | 22.161 | 22.460 |
| <i>Altri trasferimenti</i> | 1.604 | 4.285 | 2.214 | 2.065 | 2.186 |
| Totale spese fin. al netto di int. | 693475 | 720.566 | 734.365 | 741.399 | 756.554 |
| Totale spese finali | 774.634 | 798.854 | 805.728 | 820.433 | 843.607 |
| ENTRATE | | | | | |
| Totale entrate tributarie | 456.237 | 441.850 | 446.981 | 455.993 | 473.996 |
| <i>Imposte dirette</i> | 239.746 | 122.635 | 233.511 | 236.845 | 246.687 |
| <i>Imposte indirette</i> | 216.005 | 106.936 | 211.827 | 218.412 | 226.656 |
| <i>Imposte in c/capitale</i> | 488 | 12.247 | 1.643 | 736 | 653 |
| Contributi sociali | 215.911 | 215.003 | 217.954 | 224.238 | 231.508 |
| <i>Contributi effettivi</i> | 212.051 | 110.917 | 213.803 | 220.019 | 227.302 |
| <i>Contributi figurativi</i> | 3.860 | 4.086 | 4.151 | 4.219 | 4.206 |
| Altre entrate correnti | 56695 | 37.341 | 57472 | 58500 | 19934 |
| Totale entrate correnti | 720.355 | 701.955 | 720.764 | 737.995 | 764.885 |
| Entrate in c/capitale non tributarie | 3.218 | 3.832 | 5.505 | 5.924 | 1.937 |
| Totale entrate finali | 732.061 | 718.054 | 727.612 | 744.655 | 771.475 |
| SALDI | | | | | |
| Saldo primario | 38.586 | -9.512 | -6.753 | 3.056 | 14921 |
| Saldo di parte corrente | 12087 | -31.129 | -25.387 | -25.210 | -21.449 |
| Indebitamento netto | -42.575 | -80.800 | -78.116 | -75.778 | -72.123 |
| PIL nominale | 1.567.851 | 1.530.870 | 1.554.347 | 1.606.014 | 1.669.371 |

Conto economico delle Amministrazioni
Pubbliche a legislazione vigente (Stato S. B.,
2010).

È lecito domandarsi se il sistema richiesto per i rapporti europei, benché esclusivamente informativo, costituisca il fattore primo di riforma armonizzatrice dei processi e dei modelli contabili pubblici. Un precedente tentativo di armonizzazione può essere rintracciato nel ciclo di interventi

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

normativi concluso col D.P.R. n. 421/1979⁸⁷, incapace però di limitare una netta difformità di rappresentazione tra i diversi comparti. Fino all'art. 28 della l. 289/2002⁸⁸ non si assiste ad alcuna misura in grado di incidere sia sulla quantità e tempestività delle informazioni disponibili sia sull'uniformità di codifica. Non viene modificata la struttura dei bilanci delle diverse tipologie di

⁸⁷ V. *infra* p. 53.

⁸⁸ L'art. 28 della l. 289/2002, rubricato "Acquisizione di informazioni", asserisce:

1. Allo scopo di assicurare il perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica il Ministero dell'economia e delle finanze provvede all'acquisizione di ogni utile informazione sul comportamento degli enti ed organismi pubblici di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, anche con riferimento all'obbligo di utilizzo delle convenzioni CONSIP, avvalendosi dei propri rappresentanti nei collegi sindacali o di revisione presso i suddetti enti ed organismi e dei servizi ispettivi di finanza pubblica.

2. Qualora non sia prevista la presenza di un proprio rappresentante in seno al collegio dei revisori o dei sindaci, il Ministero dell'economia e delle finanze può acquisire le suddette informazioni avvalendosi, in caso di mancato o tempestivo riscontro, anche del collegio dei revisori o dei sindaci ovvero dei nuclei di valutazione o dei servizi di controllo interno di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286.

3. Al fine di garantire la rispondenza dei conti pubblici alle condizioni dell'articolo 104 del Trattato istitutivo della Comunità europea e delle norme conseguenti, tutti gli incassi e i pagamenti, e i dati di competenza economica rilevati dalle amministrazioni pubbliche, di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, devono essere codificati con criteri uniformi su tutto il territorio nazionale.

4. Le banche incaricate dei servizi di tesoreria e di cassa e gli uffici postali che svolgono analoghi servizi non possono accettare disposizioni di pagamento prive della codificazione di cui al comma 5.

5. Il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, stabilisce, con propri decreti, la codificazione, le modalità e i tempi per l'attuazione delle disposizioni di cui ai commi 3 e 4; analogamente provvede, con propri decreti, ad apportare modifiche e integrazioni alla codificazione stabilita.


6. Il comma 6 dell'articolo 227 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, è sostituito dal seguente: "6. Gli enti locali di cui all'articolo 2 inviano telematicamente alle Sezioni enti locali il rendiconto completo di allegati, le informazioni relative al rispetto del patto di stabilità interno, nonché i certificati del conto preventivo e consuntivo. Tempi, modalità e protocollo di comunicazione per la trasmissione telematica dei dati sono stabiliti con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, sentite la Conferenza Stato, città e autonomie locali e la Corte dei conti".

7. Il decreto previsto dal comma 6 è emanato entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge.

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

enti, ma viene istituito un sistema di rilevazione telematica degli incassi e dei pagamenti effettuati dai tesoriери di tutte le amministrazioni pubbliche⁸⁹. Il SIOPE (Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici) è perciò partito in via sperimentale per il Bilancio dello Stato nel 2003, si è allargato nel 2005 a regioni, enti locali e università ed infine è entrato a pieno regime nel 2006 coinvolgendo nel tempo tutte le amministrazioni pubbliche *ex art. 1 c. 3 della l. 196/09*.

Accessibilità | Documentazione RGS | Guida | Links | Contatti




IL SITO DEL SISTEMA INFORMATIVO DELLE OPERAZIONI DEGLI ENTI PUBBLICI

HomeEntiAggregatiEsporta DatiConfrontiStato

Home > Aggregati > Report

Aggregati

Data ultimo aggiornamento: 03-lug-2014

| Periodo di riferimento | Criteri di aggregazione | Tipo report | Download |
|---|---|---|--|
| 2° semestre 2013 | Comparto Sottocomparto Circoscrizione Regione Provincia Popolazione | Università ITALIA NORD-OCCIDENTALE PIEMONTE Torino | PAGAMENTI PER COD. GESTIONALI |
| | | (I dati sono completi) Importo nel periodo | (I dati sono completi) Importo a tutto il periodo |
| | | 275.307.793,24 | 398.674.491,63 |
|  RISORSE UMANE | | | |
| 1111 | Competenze fisse al personale docente e ai ricercatori a tempo indeterminato | 107.997.214,77 | 155.790.162,30 |
| 1112 | Competenze fisse ai dirigenti a tempo indeterminato | 582.533,58 | 865.356,45 |
| 1113 | Competenze fisse al personale tecnico amministrativo a tempo indeterminato | 40.757.468,18 | 65.386.886,10 |
| 1114 | Competenze fisse ai collaboratori ed esperti linguistici di madre lingua a tempo indeterminato | 1.676.804,93 | 1.909.123,23 |
| 1121 | Strordinario al personale tecnico amministrativo a tempo indeterminato | 270.677,18 | 412.120,16 |
| 1131 | Altre competenze accessorie al personale docente e ai ricercatori a tempo indeterminato | 1.889.050,33 | 2.329.257,77 |
| 1132 | Altre competenze accessorie ai dirigenti a tempo indeterminato | 187.590,04 | 236.711,15 |
| 1133 | Altre competenze accessorie al personale tecnico amministrativo a tempo indeterminato | 5.028.814,31 | 8.992.956,57 |
| 1134 | Altre competenze accessorie ai collaboratori ed esperti linguistici di madre lingua a tempo indeterminato | 192,20 | 13.026,31 |
| 1141 | Arretrati di anni precedenti al personale docente e ai ricercatori a tempo indeterminato | 411.577,58 | 609.361,87 |
| 1142 | Arretrati di anni precedenti ai dirigenti a tempo indeterminato | 5.134,57 | 5.826,61 |
| 1143 | Arretrati di anni precedenti al personale tecnico amministrativo a tempo indeterminato | 187.056,44 | 187.056,44 |

Esempio di Open Data ricavabili dal sito
web www.siope.it (D'Elia, 2014).

⁸⁹ Il sistema nasce dalla collaborazione tra la Ragioneria Generale dello Stato, la Banca d'Italia e l'Istat (D'Aristotile & Schiavone, 5/2014).

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

L'obbligo solo informativo relativo agli obiettivi di contabilità nazionale delle politiche economiche trova quindi riverbero su tutta la galassia delle pubbliche amministrazioni locali mediante il PSI. La condivisibile e necessaria aggregazione informativo-contabile ai fini della rendicontazione agli organismi comunitari è stata tuttavia accompagnata da ripercussioni pesanti, dovute alla modalità di applicazione dello strumento PSI come mezzo di controllo della spesa pubblica. La definizione di obblighi cogenti del saldo obiettivo di Patto, senza però un riallineamento della disciplina contabile, ha prodotto una dinamica operativa di funzionamento del PSI non coincidente con il principio costituzionale di autonomia finanziaria di entrata e di spesa degli enti locali⁹⁰. Il criterio di equilibrata contribuzione all'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea ha subito una deformazione nel passaggio dalla statuizione formale al riscontro reale. Il PSI da strumento di coordinamento della finanza pubblica, è diventato un meccanismo di condizionamento, se non di spoliatura, delle capacità formali degli amministratori riconosciute *ex lege*. Il PSI fornisce infatti risposta alle esigenze di coordinamento delle politiche pubbliche, ma lo fa tramite saldi obiettivo assegnati alla contabilità pubblica degli enti locali. Da momento di raccordo si rivela perciò da una parte un elemento di mero controllo e dall'altra un freno indiscriminato all'autonomia decisionale introdotta dalla l. cost. 3/2001 e confermata dalla l. 42/09.

L'*excursus* normativo dimostra pertanto che il percorso di convergenza verso l'uniformità contabile, piuttosto che asseverare principi di *accountability*, è

⁹⁰ V. *infra* cap. 1 in merito all'art. 119 della Costituzione.

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

stato teso alla creazione di un modello ibrido associabile allo schema di rendicontazione richiesto dallo Stato all'Unione Europea: dettare per il PSI il principio della competenza finanziaria per la parte corrente ed invece il principio di cassa per quella in conto capitale significa condizionare la programmazione e la gestione degli enti locali secondo una logica di ribaltamento dei criteri di contabilità nazionale fissati per la comunicazione all'UE dal Sec95. Il risvolto operativo è stato quello di assistere ad un processo rigido e non concordato di armonizzazione delle politiche pubbliche, poco efficace sulle spese correnti e lesivo invece per la parte in conto capitale.

| PERIODO | COMPARTO | ANDAMENTO NOMINALE |
|-----------|--|-----------------------|
| 1990-2012 | AMMINISTRAZIONI CENTRALI - uscite primarie | + 51.72% |
| | AC: correnti primarie | + 56.37% |
| | AC: conto capitale | + 47.06% |
| 1990-2012 | ENTI PREVIDENZIALI - totale | +243.29% |
| | EP: correnti primarie | +248.28% |
| | EP: conto capitale | -103.96% |
| 1990-2012 | AMMINISTRAZIONI LOCALI - totale | +134.73% |
| | AL: correnti primarie | +157.31% |
| | AL: conto capitale | +43.12% |

Uscite pubbliche primarie divise per
sottosettori (Marattin, 2014).

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

| PERIODO | COMPARTO | ANDAMENTO NOMINALE |
|-----------|--|-----------------------|
| 1990-2012 | REGIONI - uscite primarie | + 91.03% |
| | correnti primarie | +110.47% |
| | conto capitale | +51.09% |
| 1990-2012 | PROVINCE - uscite primarie | +150.44% |
| | correnti primarie | +168.03% |
| | conto capitale | +93.87% |
| 1990-2012 | COMUNI - uscite primarie | +95.06% |
| | correnti primarie | +122.30% |
| | conto capitale | +34.91% |
| 1990-2012 | ENTI SANITARI LOCALI - uscite primarie | +160.31% |
| | correnti primarie | +162.59% |
| | conto capitale | +87.21% |

Uscite pubbliche primarie delle AL
articolate in comparti (Marattin, 2014).

Prima dell'armonizzazione contabile contenuta in forma analitica nel d. lgs. 118/2011 l'obiettivo di uniformità e di tenuta dei conti pubblici è stato dunque ricercato, con scarsi e distorsivi risultati, attraverso un sistema coercitivo, privo di una valutazione degli effetti reali e, seppur in forma indiretta, profondamente incisivo sulle scelte di programmazione dell'Ente. L'UE non ha però richiesto nessuna modifica contabile o imposto questa modalità di applicazione del PSI, ha solo prefigurato uno schema obbligatorio e uniforme di resoconto dei conti pubblici. A livello nazionale l'approccio attuale è stato semplicemente ritenuto il metodo più efficace di monitoraggio dei conti e, soprattutto, di freno indotto della spesa pubblica. Quanto si è trascurato è però un altro obiettivo, che solo con un intervento sulla contabilità pubblica può essere ottenuto: consolidare i bilanci, monitorare i flussi finanziari, valutare il patrimonio e non rendere in merito agli investimenti il principio di competenza finanziaria una condizione necessaria ma non sufficiente per la realizzazione degli interventi. Solo con il principio di competenza finanziaria potenziata

*La contabilità degli Enti Locali:
principio di autonomia ed esigenze di armonizzazione*

previsto dal d.lgs. 118/2011 si assiste finalmente ad un'armonizzazione effettiva della logica di funzionamento del PSI con l'impostazione delle norme contabili. La non trascurabile speranza che ne consegue è veder cadere il velo di Maya che ha finora adombrato la comprensione di uno strumento non certo adamantino come il Patto di Stabilità Interno.

D. LGS. 118/2011: PRINCIPI ED IMPLICAZIONI OPERATIVE

Riclassificazione del bilancio e variazioni

L'armonizzazione dei sistemi contabili sorge dall'esigenza di garantire il monitoraggio dei conti pubblici e consentire il raccordo con gli schemi di bilancio europei. Nella dicotomia tra autonomia impositiva e incertezza della finanza locale, l'introduzione di una maggiore uniformità contabile intenderebbe offrire la pietra miliare per una ripartizione più equa ed equilibrata degli oneri finanziari tra i diversi soggetti istituzionali. La difficoltà di reperimento e di correlazione dei dati di bilancio delle amministrazioni locali e regionali ha indotto un'accelerazione nel percorso di espletamento della delega legislativa conferita in merito al Governo. Il risultato concreto è rappresentato dall'avvenuta approvazione del decreto legislativo n. 118 del 23 giugno 2011, recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42". I decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri del 28 dicembre 2011 hanno quindi definito soggetti, contenuti e obiettivi dell'*iter* di sperimentazione, che ad opera dell'art. 9 del d.l. 102/2013⁹¹ ha subito una modifica in alcuni

⁹¹ Il testo dell'art. 9, rubricato "Integrazioni e modifiche del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118", recita:

1. Al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante «Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42», sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 36, comma 1, la parola: «due» e' sostituita dalla seguente: «tre»;

b) all'articolo 38, comma 1, la parola: «2014» e' sostituita dalla seguente: «2015».

D.Lgs. 118/2011: principi ed implicazioni operative

passaggi chiave oltre a una proroga fino all'esercizio 2014 compreso. Il D.P.R. 4 ottobre 2013, n. 132 ha invece indicato le modalità di adozione del piano dei conti integrato.

L'art. 4 del d. lgs. 118/2011 assegna al piano integrato dei conti compiti di controllo, consolidamento e raccordo dei conti pubblici. L'intento è la rilevazione unitaria dei fatti gestionali tramite una ricodificazione delle unità elementari di bilancio, così da permettere operazioni di integrazione, rettifica e ammortamento grazie alla struttura dei conti economico-patrimoniale. La raccordabilità è assicurata dall'individuazione delle unità elementari di bilancio:

2. Nel corso del terzo esercizio di sperimentazione di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal presente articolo, sono applicate le disposizioni previste dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 28 dicembre 2011 per l'esercizio 2013, unitamente:

a) al principio applicato della programmazione, adottato e aggiornato secondo le modalità previste dall'articolo 8, comma 4, del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 28 dicembre 2011;

b) alla sperimentazione di un bilancio di previsione finanziario riferito ad un orizzonte temporale almeno triennale che, nel rispetto del principio contabile dell'annualità, riunisce il bilancio annuale ed il bilancio pluriennale. In caso di esercizio provvisorio gli enti in sperimentazione trasmettono al tesoriere le previsioni del bilancio pluriennale 2013-2015 relative all'esercizio 2014, riclassificate secondo lo schema previsto per l'esercizio 2014;

c) all'istituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità in contabilità finanziaria, in sostituzione del fondo svalutazione crediti.

3. Al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri (28 dicembre 2011, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 304 del 31 dicembre 2011) l'articolo 12 e' abrogato a decorrere dal (1° gennaio) 2014.

4. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze la sperimentazione può essere estesa agli enti che, entro il 30 settembre 2013, presentano la domanda di partecipazione al terzo anno di sperimentazione. Gli enti di cui al presente comma provvedono al riaccertamento straordinario dei residui con riferimento alla data del 1° gennaio 2014, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2013. ...

- previsione → IV livello SIOPE;
- gestione → V livello SIOPE.

L'unificazione dei codici evita le incongruenze di classificazione manifestate con l'applicazione del D.P.R. 194/96 ed implica un automatico adempimento degli obblighi informativi relativi al SIOPE.

La *ratio* della riclassificazione non è però scissa da un'operazione di redistribuzione delle competenze in sede di variazione⁹² degli stanziamenti di bilancio.

⁹² Le variazioni al bilancio di previsione sono possibili, in via ordinaria, entro il 31 luglio di ogni esercizio, come stabilito dal principio applicato della programmazione, ed entro il 31 dicembre di ogni anno per:

- l'istituzione di tipologie di entrata a destinazione vincolata e il correlato programma di spesa;
- l'istituzione di tipologie di entrata senza vincolo di destinazione, con stanziamento pari a zero, a seguito di accertamento e riscossione di entrate non previste in bilancio, secondo le modalità disciplinate dal principio applicato della contabilità finanziaria;
- l'utilizzo delle quote del risultato di amministrazione vincolato e accantonato per le finalità per le quali sono state previste;
- le variazioni necessarie alla re imputazione degli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolanti già assunte e, se necessario, delle spese correlate.

| ENTRATE | | |
|------------------------------------|---|--|
| <i>Consiglio</i> | <i>Giunta</i> | <i>Dirigenti</i> |
| Variazioni di titoli e tipologie | <ul style="list-style-type: none"> - Variazioni compensative fra categorie all'interno della medesima tipologia di entrata - Variazioni relative agli stanziamenti di cassa | Variazioni su capitoli di entrata interni alla stessa categoria |
| USCITE | | |
| <i>Consiglio</i> | <i>Giunta</i> | <i>Dirigenti</i> |
| Variazioni di missioni e programmi | <ul style="list-style-type: none"> - Variazioni compensative fra macroaggregati all'interno del medesimo programma - Variazioni relative agli stanziamenti di cassa - Variazioni al fondo di riserva per spese impreviste - Variazioni compensative fra le dotazioni delle missioni e dei | Variazioni su capitoli di spesa interni allo stesso macroaggregato |

D.Lgs. 118/2011: principi ed implicazioni operative

| | | |
|--|---|--|
| | programmi limitatamente alle spese di personale conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione | |
|--|---|--|

Ripartizione competenze in merito alle variazioni di bilancio (IFEL, 2012).

L'aggregazione delle unità di voto sottoposte all'approvazione consiliare nel bilancio previsionale comporta un'estensione delle variazioni di mera pertinenza gestionale. Secondo l'art. 16 del d. lgs. 118/2011 vengono, infatti, escluse dall'obbligo di deliberazione consiliare:

- le variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi, limitatamente alle spese per il personale conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione;
- le variazioni tra le dotazioni finanziarie rimodulabili interne a ciascun programma;
- le rimodulazioni compensative tra programmi di diverse missioni.

La riclassificazione delle entrate e delle spese secondo gli artt. 4 e 11 del d. lgs. 118/2011 prende quindi le mosse, rispettivamente, sia da una piano dei

D.Lgs. 118/2011: principi ed implicazioni operative

conti finanziario coerente con il livello IV del SIOPE sia da nuovi schemi di bilancio.

| ENTRATE | | | |
|-----------------------------|---------------------------------|-------------------------|---------------------------------|
| <i>Bilancio armonizzato</i> | | <i>Vecchio bilancio</i> | |
| TITOLI | Fonte delle risorse finanziarie | TITOLI | Fonte delle risorse finanziarie |
| TIPOLOGIE | Natura delle entrate | CATEGORIE | Tipologia di entrata |
| | | RISORSE | Specifico oggetto di entrata |

Raffronto classificazione Entrate pre e post
d. lgs. 118/2011 (IFEL, 2012).

| | | | |
|----------------|--------------------------|--|--|
| ENTRATE | <i>Titoli</i> | Secondo la fonte di provenienza delle entrate | Autorizzazione consiliare |
| | <i>Tipologie</i> | Unità di voto definita in base alla natura delle entrate all'interno di ciascuna fonte di provenienza | |
| | <i>Categorie</i> | Oggetto dell'entrata nell'ambito della tipologia di appartenenza, con separata indicazione della quota di entrata non ricorrente | Finalità gestionali e di rendicontazione |
| | <i>Capitoli/Articoli</i> | Raccordo con il IV livello di articolazione del piano dei conti integrato | |

Riclassificazione delle Entrate secondo l'art.
15 del d. lgs. 118/2011.

D.Lgs. 118/2011: principi ed implicazioni operative

| USCITE | | | |
|-----------------------------|--|-------------------------|---|
| <i>Bilancio armonizzato</i> | | <i>Vecchio bilancio</i> | |
| MISSIONI | Funzioni principali e obiettivi strategici | TITOLI | Principali aggregati economici |
| PROGRAMMI | Aggregati omogenei di attività | FUNZIONI | Tipologia di attività svolta |
| | | SERVIZI | Singoli uffici chiamati a gestire le risorse per conseguire gli obiettivi assegnati |
| | | INTERVENTI | Natura economica dei fattori produttivi di ciascun servizio |

Raffronto classificazione Uscite pre e post
d. lgs. 118/2011 (IFEL, 2012).

| | | | |
|---------------|--------------------------|--|--|
| USCITE | <i>Missioni</i> | Funzioni principali e obiettivi strategici perseguiti dalle Amministrazioni utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate | Autorizzazione consiliare |
| | <i>Programmi</i> | Aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni | |
| | <i>Titoli</i> | Unità di voto | |
| | <i>Macroaggregati</i> | Natura economica della spesa individuata sulla base del titolo giuridico | Finalità gestionali e di rendicontazione |
| | <i>Capitoli/Articoli</i> | Raccordo con il IV livello di articolazione del piano dei conti integrato | |

Riclassificazione delle Uscite secondo l'art.
14 del d. lgs. 118/2011.

D.Lgs. 118/2011: principi ed implicazioni operative

In sostanza, la struttura del bilancio del Comune consente, ad esempio, di conoscere, osservando le politiche sociali (Missione), a quanto ammontano l'onere e i pagamenti previsti per l'infanzia e i minori (Programma), distinto fra spese correnti, in conto capitale e per incremento attività finanziarie.

| <i>Bilancio armonizzato</i> | <i>Vecchio bilancio</i> |
|--|--|
| TITOLO 1: Spese correnti | TITOLO 1: Spese correnti |
| TITOLO 2: Spese in conto capitale | TITOLO 2: Spese in conto capitale |
| TITOLO 3: Spese per incremento attività finanziarie | |
| TITOLO 4: Rimborso prestiti | TITOLO 3: Spese rimborso prestiti |
| TITOLO 5: Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere | |
| TITOLO 7: Spese per conto terzi e partite di giro | TITOLO 4: Spese per servizio per conto terzi |

Raffronto ripartizioni in titoli delle Uscite
pre e post d. lgs. 118/2011.

L'allegato 6 del DPCM. 28 dicembre 2011 indica le componenti del Piano dei Conti Integrato:

- Piano finanziario;
- Piano economico;
- Piano patrimoniale.

Il V livello del piano dei conti finanziario, necessario per l'attribuzione del codice in fase di accertamento/impegno, costituisce la piattaforma di costruzione della contabilità economico-patrimoniale. Il raccordo col V livello del piano dei conti economico e col VI di quello patrimoniale avviene mediante una codificazione alfanumerica progressiva di 11 caratteri su cinque livelli. Per quanto riguarda le spese il codice si limita ad individuare il titolo e il macroaggregato, a causa della trasversalità a ogni missione e programma di ogni tipologia di spesa secondo natura. Una lettura meno limitativa in merito alla classificazione di bilancio concerne le entrate, dove per i primi due titoli tipologia e categoria corrispondono al terzo e al quarto livello, mentre per i livelli successivi le medesime possono essere dedotte dai livelli secondo e terzo.

La rilevazione unitaria dei fatti gestionali impone che, per registrare le variazioni patrimoniali ed il raccordo con i flussi finanziari che le hanno prodotte, le unità elementari del bilancio trovino sia una uniformità interna tra i tre piani integrati sia una coerenza esterna con le esigenze ed il grado di analiticità adottato in precedenza dal singolo Ente. Le alternative alla riclassificazione delle unità elementari di ogni singolo bilancio perciò sono:

D.Lgs. 118/2011: principi ed implicazioni operative

- corrispondenza della struttura elementare di bilancio col livello IV del piano dei conti finanziario, con evidenti problemi legati a capitoli denominati per tipologia di spesa;
- uso massivo degli articoli, così da mantenere capitoli identici a quelli utilizzati in precedenza e non impedire il collegamento a più conti finanziari di un medesimo capitolo che nella struttura presente include più tipologie di spesa. La numerazione degli articoli consente di utilizzare lo stesso articolo su capitoli diversi, se riferiti alla medesima voce, evitando così rischi di parcellizzazione.

In tale sistema integrato la contabilità economico-patrimoniale affianca la contabilità finanziaria, pur senza assumerne la stessa valenza autorizzaria e di gestione. Gli obiettivi informativi secondo il principio applicato della contabilità finanziaria sono:

- rappresentare le utilità economiche, a prescindere da una manifestazione finanziaria;
- rilevare le variazioni del patrimonio dell'Ente (tramite operazioni di integrazione, rettifica e ammortamento) come indicatore dei risultati della gestione;
- tracciare i contorni di un bilancio consolidato.

Processi di scambio sul mercato danno origine a costi o ricavi, le attività istituzionali o l'erogazione di servizi invece a oneri e proventi. La rilevazione per i ricavi e i proventi avviene al momento dell'accertamento, per i costi e gli

D.Lgs. 118/2011: principi ed implicazioni operative

oneri all'atto di liquidazione. Un'eccezione è rappresentata dai trasferimenti e dai contributi, che vengono rilevati fin dall'impegno.

Principio della Programmazione

L'Ente formalizza le scelte in documenti autorizzatori di natura descrittivo-contabile. L'azione amministrativa deve essere imperniata su una coerenza non solo finanziaria, ma anche valoriale. La difficoltà consiste nel non cadere né in mere previsioni sulla base dei flussi di cassa disponibili né percorrere soluzioni, benché auspicabili, incompatibili con le prospettive reali. Esistono fattori di instabilità macroeconomici⁹³ e condizionamenti politico-sociali rispetto ai quali il singolo Ente Locale non detiene meccanismi preventivi o di risposta. Le relazioni causali fra domanda e offerta di intervento pubblico risultano perciò complesse e occorre fronteggiare un disallineamento fra aspettative ed effettiva capacità di risposta. Il soggetto pubblico è tuttavia chiamato ad un ruolo proattivo all'interno del contesto di riferimento alla luce tanto dei valori che intende riflettere quanto delle funzioni primarie o sussidiarie⁹⁴ assegnategli. In un territorio precipuo il gruppo amministrazione

⁹³ Basti rammentare:

- la globalizzazione;
- la sovrapposizione tra la sfera pubblica e quella privata dei bisogni;
- l'instabilità della finanza locale;
- la frequenza delle novità normative;
- l'interrelazione tra politiche pubbliche, soggetti che le definiscono e quelli deputati ad attuarle.

⁹⁴ Per completezza pare utile citare una definizione dei concetti di sussidiarietà orizzontale e verticale: Si intende per sussidiarietà il principio e il criterio di ripartizione delle funzioni e delle competenze amministrative all'interno dell'ordinamento giuridico. La sussidiarietà ha due modalità di espressione: verticale e orizzontale. La sussidiarietà verticale si esplica nell'ambito di distribuzione di competenze amministrative tra diversi livelli di governo territoriali (livello sovranazionale: Unione Europea-Stati membri; livello nazionale: Stato nazionale-regioni; livello subnazionale: Stato-regioni-autonomie locali) ed

pubblica, tramite uno stretto coordinamento interno, deve perciò ponderare vincoli e benefici derivanti dai livelli decisionali di ordine superiore, traendone spunto per tracciare un'ipotesi di futuro plausibile. Programmare significa definire su queste basi cosa realizzare, come e in che tempi, da un punto di vista sia strategico sia operativo⁹⁵. Controllare vuole dire invece monitorare gli scostamenti risultato-obiettivo in fase tanto di gestione quanto di verifica a consuntivo. Condizione indispensabile per la virtuosità del ciclo programmazione-controllo è una rappresentazione contabile veritiera e corretta. L'armonizzazione contabile non ha dunque potuto che prevedere un rafforzamento dei momenti di programmazione come risposta anticipata alle esigenze di trasparenza amministrativa.

esprime la modalità d'intervento – sussidiario – degli enti territoriali superiori rispetto a quelli minori, ossia gli organismi superiori intervengono solo se l'esercizio delle funzioni da parte dell'organismo inferiore sia inadeguato per il raggiungimento degli obiettivi.

La sussidiarietà orizzontale si svolge nell'ambito del rapporto tra autorità e libertà e si basa sul presupposto secondo cui alla cura dei bisogni collettivi e alle attività di interesse generale provvedono direttamente i privati cittadini (sia come singoli, sia come associati) e i pubblici poteri intervengono in funzione 'sussidiaria', di programmazione, di coordinamento ed eventualmente di gestione (Treccani, 2012).

⁹⁵ Una demarcazione possibile (IFEL, 2012) è che:

- le decisioni strategiche riguardano i valori, gli orientamenti di fondo, gli indirizzi, il modo di voler essere e di volersi proporre dell'amministrazione in un dato orizzonte spazio-tempo di medio e lungo termine;
- le decisioni operative attengono alla traduzione in maggiore grado di dettaglio degli orientamenti strategici assunti e, quindi, sono poste a garanzia della continuità logica fra comportamenti effettivi e indicazioni strategiche assunte.

D.Lgs. 118/2011: principi ed implicazioni operative

| | |
|---|--|
| <i>Principio di competenza finanziaria potenziata</i> | Obbligo di imputare a ogni esercizio solo le obbligazioni attive e passive che vengono a scadenza, fermo restando l'obbligo di rilevare tali obbligazioni nel momento in cui sorgono; |
| <i>Bilancio di cassa</i> | Integrazione nel Bilancio di Previsione Finanziario (BPF) delle previsioni di cassa, limitatamente al primo esercizio considerato; |
| <i>Funzione autorizzatoria</i> | Estensione della funzione autorizzatoria alle previsioni di impegno di spesa ultra-annuali contenute nel BPF, agli accertamenti e agli incassi riguardanti le accensioni di prestiti e ai pagamenti di spesa con l'eccezione delle partite di giro e dei rimborsi delle anticipazioni di cassa ⁹⁶ ; |
| <i>Previsioni triennali</i> | L'orizzonte temporale minimo della gestione è unico, unitario e almeno triennale tanto nel BPF che nel PEG; |

⁹⁶ Non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente (IFEL, 2012):

- sugli esercizi successivi a quello in corso, a meno di accordi pluriennali o di esigenze di continuità delle funzioni fondamentali;
- sugli esercizi non considerati nel bilancio, eccetto i vincoli conseguenti a contratti di somministrazione, locazione, servizi di cui all'art. 1677 c.c., finanziamenti comunitari e le rate di ammortamento dei prestiti, inclusa la quota capitale.

| | |
|--|--|
| <i>Unità di voto</i> | Il programma come unità di voto del BPF rinvigorisce la funzione consiliare di indirizzo e controllo delle strategie dell'Ente ⁹⁷ ; |
| <i>Documento Unico di Programmazione (DUP)</i> | Obbligo di redazione del Documento Unico di Programmazione, con a monte solo le linee politiche di mandato quale documento a valenza programmatica; |
| <i>Programmazione integrata</i> | Documento Unico di Programmazione e Piano Esecutivo di Gestione a copertura delle diverse fasi strategiche, operative ed esecutive; |
| <i>Casi di incompatibilità programmatica</i> | L'inammissibilità e l'improcedibilità delle deliberazioni di Consiglio e di Giunta incoerenti col DUP è regolato nei singoli regolamenti di contabilità; |
| <i>Tempi</i> | <ul style="list-style-type: none">- Approvazione DUP, assestamento BPF e salvaguardia degli equilibri al 31 luglio⁹⁸- Presentazione da parte della Giunta del Rendiconto di gestione entro il 31 marzo con |

⁹⁷ La Giunta contestualmente alla proposta di bilancio trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione dei programmi in macroaggregati.

⁹⁸ La Giunta può prevedere una nota di variazione al DUP entro il 15 novembre di ogni anno e presentare richieste di modifiche in caso di variazioni del quadro normativo anche quando il DUP è in corso di approvazione.

| | |
|--------------------------------------|---|
| | approvazione consiliare entro il 30 aprile; |
| <i>Confronto risultato-obiettivo</i> | <ul style="list-style-type: none">- I risultati di medio termine vengono espressi nel bilancio di mandato in termini di impatto atteso sui bisogni esterni;- I risultati di breve termine attraverso le tecniche di controllo di gestione vengono valutati secondo parametri di efficienza, efficacia, qualità, soddisfazione dell'utenza ed equità. |

Modifiche apportate con l'armonizzazione contabile ad incremento dell'importanza e dell'attendibilità della programmazione (IFEL, 2012).

Il percorso di programmazione e controllo assume le fattezze di un circuito aperto, volto alla riduzione dei rischi di autoreferenzialità tramite un sistema informativo capace sia di recepire mutamenti nelle condizioni ambientali sia di provocare reazioni nell'ambiente stesso. La rappresentanza politica esprime questa interazione nei documenti di pianificazione e in quelli di bilancio. I feedback ricavati dal controllo concomitante e le valutazioni *ex post* scaturite da quello susseguente rendono inscindibile la stessa fase di controllo dalla programmazione.

D.Lgs. 118/2011: principi ed implicazioni operative

| <i>Strumenti della programmazione</i> | <i>Scadenze</i> |
|--|--|
| DUP Giunta | 30 giugno anno $t-1$ |
| DUP Consiglio | 31 luglio anno $t-1$ |
| Schema BPF e nota aggiornamento DUP | 15 novembre anno $t-1$ |
| BPF | 31 dicembre anno $t-1$ |
| PEG | Entro 10 giorni da approvazione BPF |
| Assestamento e salvaguardia equilibri | 31 luglio anno t |
| Variazioni di bilancio | 30 novembre anno t |
| Schema di Rendiconto Giunta | 31 marzo anno $t+1$ |
| Rendiconto Consiglio | 30 aprile anno $t+1$ |

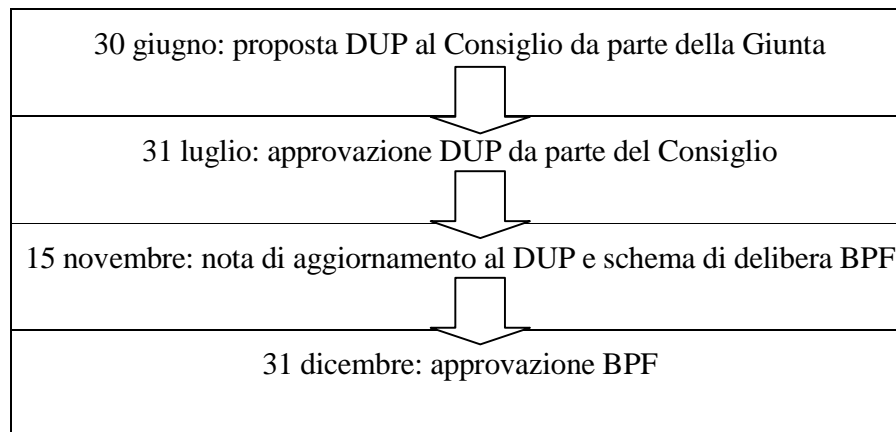
Strumenti della programmazione e relative
scadenze.

In un circuito informativo aperto e mediante un insieme concluso di strumenti si sviluppa perciò un ciclo virtuoso secondo una logica di miglioramento continuo, così da aumentare l'affidabilità degli atti previsionali e indurre una tendenziale diminuzione dello scostamento risultati-obiettivi a consuntivo.

Il Documento Unico di Programmazione rappresenta la principale novità introdotta, alla ricerca dell'equilibrio tra rischi di complessità e di incoerenza. Il DUP ha carattere generale, non possiede una forma definita, svolge la funzione di riferimento strategico e operativo e permette di affrontare in modo sistematico le discontinuità ambientali e organizzative⁹⁹. Il superamento di una concezione prettamente adempimentale dei documenti di programmazione prende le mosse da una collocazione preordinata del DUP rispetto al Bilancio di Previsione, oltre che dal requisito di coerenza del PEG sia con il BPF sia con Il DUP stesso. Al regolamento di contabilità dell'Ente spetta l'individuazione dei casi di inammissibilità e improcedibilità per le deliberazioni di Consiglio e di Giunta non coerenti col DUP.

La Relazione previsionale e programmatica e il Piano generale di sviluppo vengono perciò sostituiti ed i relativi contenuti, insieme alla pianificazione riguardo a personale, patrimonio e lavori pubblici, confluiscono in un documento unitario di sintesi.

⁹⁹ Sono previste semplificazioni per Enti con popolazione fino a 5000 abitanti.



Approvazione e aggiornamento DUP e BPF.

La necessità di garantire una continuità sistemica, logica, valoriale e finanziaria ha trovato un punto d'incontro con i requisiti di fruibilità attraverso una bipartizione dei contenuti del DUP tra Sezione Strategica e Operativa.

Gli indirizzi strategici non debbono possedere elementi tali da entrare in contraddizione con:

- il quadro normativo di riferimento;
- gli obiettivi di finanza pubblica nazionale stabiliti sulla base dei criteri europei;
- le linee di indirizzo della programmazione regionale;
- le linee programmatiche di mandato di cui all'art. 46 c. 3 del d. lgs. 267/2000.

Il contenuto programmatico della Sezione Strategica si esplicita entro il primo anno dall'insediamento con l'individuazione, per ciascuna missione di bilancio e all'indirizzo dell'intero gruppo amministrazione pubblica, di obiettivi strategici realizzabili nel mandato¹⁰⁰. La verifica annuale dello stato di attuazione rappresenta una forma di controllo interno¹⁰¹, supportata da strumenti di rendicontazione intermedi rispetto alla relazione di fine mandato di cui all'art. 4 del d. lgs. 149/2011.

La Sezione Operativa del DUP individua invece, all'interno di ogni missione, gli obiettivi annuali di ogni programma ed i mezzi finanziari assegnati sia in termini di competenza che di cassa, specificandone le coperture. Questa specificazione di breve termine dell'orizzonte strategico orienta le successive deliberazioni di Consiglio e di Giunta e rappresenta il caposaldo per l'attività di controllo di gestione. La Sezione Operativa è ulteriormente suddivisa in due parti:

¹⁰⁰ Le condizioni esterne da approfondire per valutare la realizzabilità degli obiettivi sono (IFEL, 2012):

- la programmazione economica comunitaria e nazionale;
- le prospettive di sviluppo locale e l'andamento della domanda di servizi pubblici locali;
- l'evoluzione dei flussi finanziari del gruppo amministrazione pubblica a legislazione vigente.

¹⁰¹ Aspetti interni all'Ente da rilevare, monitorare e mettere a sistema sono (IFEL, 2012):

- l'organizzazione e la modalità di gestione dei servizi pubblici locali tenuto conto dei fabbisogni e dei costi standard;
- sostenibilità economico-finanziaria del rapporto risorse-impieghi con particolare attenzione per gli investimenti in opere pubbliche, i tributi e le tariffe dei servizi pubblici, la spesa corrente per le funzioni fondamentali, la gestione del patrimonio, il reperimento e l'impiego di risorse straordinarie, il *trend* di indebitamento, gli equilibri di parte corrente, di cassa e generali;
- la gestione risorse umane e la spesa per il personale;
- la compatibilità con il PSI.

D.Lgs. 118/2011: principi ed implicazioni operative

- Parte 1, che rappresenta un prospetto di valutazione quali-quantitativa dell'evoluzione delle fonti di finanziamento e degli impegni pluriennali di spesa¹⁰²;
- Parte 2, che racchiude una programmazione di dettaglio esclusivamente riferita alle opere pubbliche, al fabbisogno di personale, alle alienazioni ed alle valorizzazioni del patrimonio.

La complessa articolazione del DUP occorre non faccia perdere di vista l'unitarietà del documento e quindi gli obiettivi di comparabilità e modificabilità, così da garantire la sostenibilità nel tempo della correlazione fonti-impieghi e la coerenza delle scelte programmatiche di fondo con gli obiettivi gestionali e le dotazioni assegnate ai responsabili funzionali nel PEG.

Il percorso iniziato con la l. 142/90 incontra il definitivo compimento con il d. lgs. 118/2011, che

- incrementa ulteriormente l'aggregazione delle unità di voto sottoposte all'approvazione consiliare nel Bilancio di Previsione Finanziario;
- amplia la possibilità dei dirigenti di effettuare in autonomia variazioni agli impegni di spesa.

¹⁰² Per quanto riguarda la Parte 1 peculiare importanza deve essere assegnata:

- al finanziamento delle spese correnti consolidate, legate cioè al mantenimento del patrimonio e dei servizi essenziali;
- al Fondo Pluriennale Vincolato;
- agli equilibri annuali e pluriennali dell'intero gruppo amministrazione pubblica.

Il PEG si trova dunque ad assolvere una sempre più delicata funzione di raccordo tra l'organo deliberativo, quello esecutivo e i responsabili dei servizi. La programmazione si sta infatti indirizzando verso modelli di *performance budgeting*¹⁰³, senza per questo escludere l'impiego di dati di natura extra-contabile. Nella formulazione del PEG¹⁰⁴, da redigere obbligatoriamente per i Comuni sopra i 5000 abitanti, corre l'obbligo di individuare, pur senza uno schema definito, gli obiettivi esecutivi e gli indicatori, in stretto collegamento con l'organizzazione del personale e l'articolazione dei programmi di spesa. L'assegnazione degli obiettivi ai centri di responsabilità costituisce l'anello terminale del processo di programmazione, che, nei limiti dello stanziamento previsto da PEG per quella finalità, autorizza l'impegno di spesa. La destinazione delle risorse agli obiettivi avviene al quarto livello di

¹⁰³ *"Performance budgeting" is a process for budget preparation and adoption that emphasizes performance management, allowing decisions about allocation of resources to be made in part on the efficiency and the effectiveness of service delivery. Performance management occurs when department heads and program managers use data derived from performance measurement systems to support decisions related to planning, organizing, staffing, developing, coordinating, budgeting, reporting, and evaluating—the core functions of management. Performance budgeting occurs when department heads and program managers use performance data to support and justify budget requests during the annual budget preparation process. The preceding definition emphasizes the words "in part" because they represent the reason that performance budgeting often fails in local government. Numerous factors affect budget decisions, including the adopted budget of the current year, organizational and investment decisions made in prior years, political mandates, fiscal constraints, and organization-wide goals. Performance data must compete with these and other factors, and that necessity creates an important distinction between allocation decisions that are determined by performance and those that are informed by performance. Expecting all budget decisions to be totally determined by performance is not realistic because decision makers must consider all factors impinging on a decision about allocation of resources before making it. The goal is to inform budget decision making with applicable performance information regardless of how other factors affect budget preparation and adoption and regardless of how resources are finally distributed across programs of service delivery (Rivenbark, 2004).*

¹⁰⁴ Il PEG assorbe non a caso il Piano Dettagliato degli Obiettivi di cui all'art. 108 c. 1 del TUEL ed il Piano della Performance di cui all'art. 10 del d. lgs. 150/2009.

classificazione del piano dei conti finanziario e, oltre ad una previsione in termini di competenza per l'intero triennio, deve essere accompagnata da una specificazione in termini di cassa per il primo anno.

L'effettività dell'autonomia dirigenziale è dunque garantita da un piano di responsabilità gestionali, in cui le risorse finanziarie assegnate per ogni programma definito nella Sezione Operativa del DUP sono destinate, insieme a quelle umane e strumentali, ai singoli dirigenti/responsabili dei servizi per la realizzazione degli specifici obiettivi di ciascun programma (IFEL, 2012). L'omogeneità sostanziale e contabile tra PEG, BPF e DUP evita il pericolo di assenza di comunicazione reciproca nelle scelte operate tanto a livello politico quanto a livello amministrativo ed istituisce un forte nesso di causalità tra mezzi e fini facilmente valutabile in sede di rendicontazione.

Principio generale di competenza finanziaria

Il sistema contabile in vigore prima dell'entrata a regime della disciplina *ex d.* lgs. 118/2011 ha manifestato la propria inadeguatezza in merito alla procedura di contabilizzazione per fini di consolidamento. Il nodo irrisolto fino al nuovo principio generale di competenza finanziaria¹⁰⁵ è stato il criterio di valutazione dell'attendibilità dei residui. Il mantenimento delle sole obbligazioni attive perfezionate, unito a una ripartizione temporale nell'iscrizione dei debiti, toglie dubbi in merito al reale raggiungimento della condizione di equilibrio economico-finanziario, garantita dalla sterilizzazione dei crediti di dubbia e difficile esazione attraverso il fondo crediti di dubbia esigibilità.

Il principio generale e quello applicato alla contabilità finanziaria confermano alcuni cardini del precedente ordinamento (IFEL, 2012):

- il carattere autorizzatorio del bilancio di previsione, inteso come limite agli impegni di spesa¹⁰⁶;
- lo scorrimento del bilancio di previsione¹⁰⁷;

¹⁰⁵ Normato dal secondo Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 28 dicembre 2011.

¹⁰⁶ Il nuovo principio elimina tuttavia l'obbligatorietà dei limiti per le poste prive di discrezionalità nella gestione, come le partite di giro, i servizi per conto di terzi e i rimborsi delle anticipazioni di cassa.

¹⁰⁷ L'art. 9 del d.l. 102/2013 riunisce di fatto in unico documento il bilancio annuale e quello pluriennale di previsione.

- i requisiti per poter accertare un'entrata¹⁰⁸;
- gli elementi costitutivi dell'impegno¹⁰⁹.

L'accertamento¹¹⁰ continua a definirsi come la fase dell'entrata con la quale si perfeziona un diritto di credito relativo a una riscossione da realizzare, l'impegno¹¹¹ come la fase della spesa con la quale è registrata nelle scritture contabili la spesa conseguente ad un'obbligazione giuridicamente perfezionata e relativa ad un pagamento da effettuare.

La novità sta invece nella modalità di imputazione delle obbligazioni giuridicamente assunte. Mentre la registrazione nelle scritture contabili

¹⁰⁸ I requisiti per l'accertamento di un'entrata sono:

- la ragione del credito che dà luogo a obbligazione attiva;
- il titolo giuridico che supporta il credito;
- l'individuazione del soggetto debitore;
- l'ammontare del credito;
- la relativa scadenza.

¹⁰⁹ Vale a dire:

- la ragione del debito;
- la determinazione della somma da pagare;
- il soggetto creditore;
- la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio;
- la relativa scadenza.

¹¹⁰ V. art. 179 del TUEL.

¹¹¹ V. art. 183 del TUEL.

avviene quando l'obbligazione è perfezionata, l'imputazione concerne invece l'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza¹¹².

Uno sfasamento tra accertamento dell'entrata e impegno della spesa esercizio per esercizio deriva pertanto da una parte dall'obbligo di piena copertura finanziaria degli impegni di spesa giuridicamente assunti a prescindere dall'esercizio finanziario in cui gli stessi sono imputati, dall'altra da quello di imputazione della spesa secondo l'esigibilità della stessa. Lo sfasamento è dunque inteso in maniera ben diversa rispetto al paventato rischio di accertamento attuale di entrate future¹¹³. La discrasia tra registrazione e imputazione giuridica viene risolta attraverso l'istituzione del fondo pluriennale vincolato.

FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

Il fondo pluriennale vincolato (FPV) serve

- a garantire la copertura di spese imputate agli esercizi successivi rispetto a quello in corso;

¹¹² Ulteriore novità riguarda l'obbligo di rilevazione di tutte le transazioni che incidono sui valori economici, patrimoniali e finanziari, anche se non originano flussi di cassa effettivi. L'imputazione in questo specifico caso avviene all'esercizio cui fanno riferimento i titoli di entrata e di spesa.

¹¹³ Autorevoli autori (Pozzoli & Mazzotta, Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica, 1/2012) nell'analisi della riforma del principio di competenza finanziaria risultano aver posto particolare attenzione sull'implicita possibilità di anticipazione degli impieghi in attesa dell'effettivo maturare della scadenza del titolo giuridico dell'entrata futura. Il rischio teorico ha subito un deciso ridimensionamento prima nella formulazione definitiva del nuovo principio, quindi nell'applicazione sperimentale.

- a manifestare la distanza tra il momento dell'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

Il FPV è, infatti, un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'Ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.

Il principio consente la costituzione del fondo pluriennale tanto per la parte corrente quanto per quella in conto capitale.

FPV applicato alla parte corrente

Il punto 5.4 del principio applicato della contabilità finanziaria individua tutte le circostanze in cui esiste l'obbligo di costituzione del fondo per la spesa corrente, ma il caso in assoluto più ricorrente riguarda la differente contabilizzazione dei diversi istituti contrattuali alla base delle spese per il personale.

- Tempo indeterminato

Obbligo di impegno automatico all'inizio dell'esercizio di riferimento per l'intero importo risultante dai trattamenti fissi e continuativi.

- Rinnovi CCNL

Non è più ammesso l'accantonamento a residui di somme destinate alla copertura delle spese derivanti dalla contrattazione nazionale negli anni precedenti al rinnovo, in quanto non obbligazione giuridicamente assunta al momento dell'accantonamento. Né i rinnovi sono imputati però nell'esercizio in cui le obbligazioni scadono. Questa eccezione al

principio generale della competenza finanziaria prevede l'impegno delle somme scaturite dai rinnovi contrattuali nell'esercizio in cui è firmato il contratto collettivo nazionale. L'istituzione di capitoli vincolati che concorrano alla formazione di un avanzo di amministrazione, da utilizzare nell'esercizio di effettiva erogazione delle somme, pare l'operazione contabile di più semplice attuazione.

- Premi

Per dare piena copertura al fondo incentivante le risorse accantonate affluiscono

- nell'avanzo di amministrazione vincolato, nel caso in cui l'Ente, con formale provvedimento di Giunta costituisce la quota riguardante la premialità e il trattamento accessorio¹¹⁴;
- nel fondo pluriennale vincolato, nel caso in cui l'Ente abbia provveduto alla sottoscrizione del contratto integrativo decentrato.

Tali risorse hanno dunque natura vincolata ed anche in questo caso perciò si rileva un'eccezione rispetto al principio generale della competenza, secondo cui i premi di produttività, se liquidati nell'esercizio successivo a quello in cui si riferiscono, dovrebbero essere stanziati e impegnati solo in tale esercizio.

¹¹⁴ Nel caso in cui l'Ente, nel corso dell'intero esercizio, non provveda nemmeno alla costituzione del fondo relativo al trattamento accessorio, le economie conseguenti confluiscono in avanzo vincolato per la sola quota del fondo obbligatoriamente prevista da CCNL.

- Conferimento di incarico

Possiamo rinvenire un'altra deroga al principio generale della competenza finanziaria, dato che gli impegni relativi al conferimento di incarico a legali esterni sono imputati all'esercizio in cui il contratto è firmato. L'esigibilità della spesa, infatti, non è determinabile e solo in sede di rendiconto avviene l'eventuale cancellazione dell'impegno e la reimputazione secondo le previsioni di presunta esigibilità. Nell'esercizio in cui l'impegno è cancellato si iscrive, tra le spese, il fondo pluriennale vincolato al fine di consentire la copertura dell'impegno nell'esercizio in cui l'obbligazione è imputata.

FPV applicato al conto capitale

Il punto 5.3 del principio applicato chiarisce la rigida attuazione del principio generale di competenza finanziaria potenziato per le spese di investimento. L'imputazione discende dal cronoprogramma dei lavori o in alternativa dalle scadenze dei pagamenti desumibili dai contratti e dalle convenzioni. Il frequente iato temporale tra accertamento e impegno determina l'obbligo di costituzione del fondo pluriennale vincolato.

Le entrate consentite per il finanziamento di spese in conto capitale sono risorse già accertate relative a:

- entrate correnti destinate per legge agli investimenti, entrate derivanti da avanzi della situazione corrente di bilancio, entrate derivanti dall'alienazione di beni e diritti patrimoniali, proventi da permessi di costruire e relative sanzioni imputate all'esercizio in corso di gestione;

D.Lgs. 118/2011: principi ed implicazioni operative

- trasferimenti da altre amministrazioni pubbliche, anche se imputate negli esercizi successivi a quello di gestione¹¹⁵;
- mutui con erogazione in soluzione unica e anticipata rispetto ai tempi di effettiva realizzazione dell'investimento;
- forme di finanziamento flessibile¹¹⁶;
- utilizzo dell'avanzo di amministrazione accertato, a seguito dell'approvazione del rendiconto di gestione dell'esercizio precedente¹¹⁷.

Non vengono ammesse come forme di copertura le entrate accertate e imputate a esercizi successivi a quello in corso di esercizio, come i permessi per costruire. Sono invece coperture idonee degli investimenti con impegno agli esercizi successivi:

- le risorse accertate e imputate all'esercizio in corso di gestione, con accantonamento nel fondo pluriennale vincolato stanziato in spesa;
- l'avanzo di amministrazione;

¹¹⁵ Non è necessaria l'attivazione del fondo pluriennale vincolato, vista l'assenza di sfasamento temporale tra accertamento e impegno (v. *infra*).

¹¹⁶ Non è necessaria l'attivazione del fondo pluriennale vincolato se l'acquisizione delle risorse avviene in base alle necessità di investimento.

¹¹⁷ Si presume il preliminare rispetto delle priorità definite nel principio applicato: finanziamento di eventuali debiti fuori bilancio, riequilibrio della gestione corrente, accantonamenti per passività potenziali, finanziamento di spese di investimento e/o estinzione anticipata di prestiti.

- le entrate già accertate imputate agli esercizi successivi, la cui esigibilità è perfezionabile mediante la pura manifestazione di volontà pienamente discrezionale dell'Ente o di altra Pubblica Amministrazione.

Il principio applicato al punto 3.6 lettera c) si occupa di assicurare una coerenza impegni-accertamenti tra i diversi livelli istituzionali mediante il medesimo principio di competenza finanziaria. Il caso di maggior interesse concerne l'imputazione degli accertamenti dei contributi a rendicontazione, per cui si ritiene obbligazione giuridicamente perfezionata la delibera di concessione dei medesimi contributi¹¹⁸. Da una parte l'Ente erogante è tenuto ad impegnare l'intera spesa prevista nella delibera, con imputazione secondo il cronoprogramma presentato per ottenere il contributo, dall'altra l'Ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate, con imputazione ai medesimi esercizi cui sono stati registrati gli impegni¹¹⁹.

Se il trasferimento viene concesso da parte di un Ente che non adotta il medesimo principio della competenza finanziaria, anche in questo caso l'accertamento dell'entrata segue la formale deliberazione di assegnazione del contributo e l'imputazione si fonda sul cronoprogramma degli stati avanzamento lavori in base a cui sorge il diritto di richiesta del contributo.

Nel periodo tra la registrazione dell'impegno contabile relativo all'aggiudicazione del lavoro e l'accertamento dell'entrata, l'ente beneficiario

¹¹⁸ Anche se condizionata alla realizzazione della spesa.

¹¹⁹ A variazioni del cronoprogramma devono seguire le relative variazioni degli stanziamenti del bilancio di previsione dei due Enti, con reimputazione sulla base dell'esigibilità presunta.

potrebbe ritrovarsi costretto a prefinanziare l'opera per trasferimenti e contributi non soggetti a rendicontazione da parte di Amministrazioni pubbliche che non adottano il medesimo principio di competenza finanziaria, in quanto l'imputazione dell'entrata prescinde dall'impegno dell'Amministrazione erogante e deriva esclusivamente dalle tempistiche di esigibilità.

Determinazione del FPV

Il fondo pluriennale vincolato risponde a requisiti di trasparenza e attendibilità nella rappresentazione del procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'Ente che richiedono un periodo di tempo oltre l'esercizio finanziario di riferimento per il loro effettivo impiego e utilizzo. L'attuale contabilizzazione delle spese di investimento nel Programma triennale delle opere pubbliche e nel relativo elenco annuale¹²⁰ non consente, infatti, l'individuazione delle effettive tempistiche di realizzazione previste negli altri documenti di programmazione. Nel nuovo principio la mancata garanzia di compatibilità col saldo programmatico imposto dal Patto di Stabilità Interno è invece superata tramite il fondo pluriennale vincolato, articolato sulla base dei cronoprogrammi.

In fase di previsione, il FPV si distingue in:

¹²⁰ Secondo gli schemi del DPCM attuativo del Codice degli Appalti di cui al d. lgs. 163/2006.

- la quota di risorse accertate negli esercizi precedenti che costituiscono la copertura di spese già impegnate nei medesimi esercizi e imputate negli anni successivi¹²¹;
- le risorse da accertare nel corso dell'esercizio, a copertura di spese da registrare sempre nel corso del medesimo esercizio, ma con imputazione agli anni successivi.

Per le prime il FPV è iscritto in entrata del bilancio di previsione, al fine di dare copertura alla reimputazione, per le seconde invece nella parte spesa, così da rilevare la differenza tra l'importo dell'accertamento della fonte di finanziamento e l'impegno nell'esercizio di riferimento effettivamente esigibile nell'anno.

Gli stanziamenti nell'esercizio in cui è prevista la realizzazione dell'opera comprendono il FPV anche nel caso di investimenti per i quali non risulta motivatamente possibile individuare l'esigibilità della spesa.

Il FPV è imputato alla missione e al programma cui si riferisce la spesa, mentre nel PEG è assegnato alla specifica spesa che si è programmato di realizzare, anche se indeterminata nei tempi. In allegato al BPF si trova indicazione delle spese finanziate dal FPV, distinte per tipologia¹²². In sede di

¹²¹ In sede di prima applicazione del nuovo principio di competenza finanziaria potenziato sono rappresentate dall'eventuale saldo positivo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui (v. *infra*).

¹²² Quelle, cioè, impegnate negli esercizi precedenti, quelle stanziare nell'esercizio e destinate alla realizzazione di investimenti già definiti e quelle destinate alla realizzazione di investimenti in corso di definizione.

rendiconto di gestione, appare riscontro alla data di chiusura dell'esercizio degli impegni imputati agli esercizi successivi mediante l'impiego del FPV.

In fase di gestione, modifiche al cronoprogramma implicano:

- variazioni agli stanziamenti dei capitoli di spesa intestati ai fondi pluriennali vincolati ed alle quote esigibili della spesa di investimento¹²³;
- reimputazione della spesa secondo il nuovo cronoprogramma.

A rendiconto un mancato impegno correlato ad entrate accertate o incassate origina un'economia di bilancio e quindi contribuisce al risultato di amministrazione dell'esercizio, da destinarsi in relazione alla tipologia di entrata accertata.

Le uniche eccezioni al principio di competenza finanziaria potenziato, con conseguente indipendenza dal momento di perfezionamento dell'obbligazione giuridica e da quello di esigibilità, sono, all'interno del quadro economico generale, le somme a disposizione e il fondo accordi bonari, da giudicarsi impegnate all'atto di aggiudicazione dei lavori. Le economie derivanti dall'aggiudicazione definitiva vanno ad avanzo di amministrazione, destinato secondo la fonte di finanziamento dell'opera. Le spese di investimento per lavori pubblici di cui all'art. 3 c. 7 del Codice dei Contratti Pubblici, d. lgs. n. 163 del 12 aprile 2006, possono essere finanziate, se esigibili negli esercizi

¹²³ Nei limiti stabiliti dal regolamento di contabilità dell'Ente, le modifiche possono essere operate dai dirigenti responsabili della spesa o dal responsabile dei servizi finanziari, fatto salvo l'obbligo di comunicazione trimestrale alla Giunta (v. *infra*).

successivi, insieme alle voci di spesa contenute nel quadro economico dell'opera, mediante il FPV. In assenza di aggiudicazione definitiva entro l'anno successivo la deroga termina, l'intervento viene riprogrammato in c/capitale tramite l'avanzo prodotto e il FPV è ridotto di pari importo.

In sintesi (IFEL, 2012):

- ✓ Il fondo pluriennale vincolato è uno stanziamento di bilancio rappresentato, sin dal primo anno di applicazione del nuovo principio, sia in entrata, sia in spesa. In entrata per un importo in base all'esito del riaccertamento straordinario dei residui; in spesa, dal saldo finanziario che si realizza tra gli accertamenti e gli impegni di competenza, oltre agli stanziamenti necessari a dare copertura finanziaria, negli esercizi successivi, agli impegni reimputati in sede di riaccertamento.
- ✓ Dal secondo esercizio finanziario, l'ammontare complessivo del FPV iscritto in entrata, distinto tra parte corrente e in c/capitale, è pari alla sommatoria degli accantonamenti riguardanti il fondo stanziati nella spesa del bilancio dell'esercizio precedente, nei singoli programmi di bilancio cui si riferiscono le spese. Sono nel primo anno il fondo pluriennale iscritto tra le entrate può risultare inferiore all'importo dei fondi pluriennali di spesa dell'esercizio precedente, a causa dell'operazione di riaccertamento straordinario dei residui che può anche essere motivo di disavanzo tecnico.
- ✓ Dai valori del rendiconto, nel corso dell'esercizio si determina il fondo in entrata e gli impegni assunti in precedenza con imputazione agli esercizi successivi di cui costituisce copertura. Sugli stanziamenti di

spesa intestati ai singoli fondi pluriennali vincolati non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti.

- ✓ Il FPV risulta immediatamente utilizzabile, a seguito dell'accertamento delle entrate che lo finanziano, ed è possibile procedere all'impegno delle spese esigibili nell'esercizio in corso¹²⁴ e all'impegno delle spese esigibili negli esercizi successivi¹²⁵.

RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI

Il nuovo principio della competenza finanziaria, a causa del diverso criterio di contabilizzazione delle entrate e delle spese¹²⁶, prescrive, in forma concomitante alla propria introduzione, l'obbligo di verifica *una tantum* e conseguente modifica dell'imputazione delle obbligazioni attive e passive perfezionate e iscritte negli esercizi precedenti. L'operazione di riaccertamento straordinario dei residui che ne consegue è il cardine per l'applicazione della riforma negli anni successivi. Entro i primi quattro mesi dell'anno occorre eseguire tutte le procedure di riaccertamento¹²⁷, finalizzate alla determinazione

¹²⁴ La cui copertura è costituita dalle entrate accertate nel medesimo esercizio finanziario.

¹²⁵ La cui copertura è effettuata dal fondo.

¹²⁶ Il nuovo criterio impone che tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'Ente, siano registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza.

¹²⁷ Desunte dall'art. 14 del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 28 dicembre 2011 e dal Principio applicato alla contabilità finanziaria.

dell'importo del fondo pluriennale vincolato¹²⁸ da iscrivere in entrata. Una valutazione non corretta in fase di riaccertamento straordinario può implicare mancanza di coperture o un uso eccessivo di risorse rispetto alle reali necessità. È possibile conservare, tra i residui attivi, le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento ma non incassate e, relativamente ai residui passivi, le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate. Tramite il riaccertamento si opera dunque:

- la cancellazione di tutti i residui che non corrispondono a obbligazioni giuridicamente perfezionate¹²⁹;
- l'immediata reimputazione all'esercizio in cui sono esigibili delle entrate e delle spese, che si sostanziano in obbligazioni giuridicamente perfezionate, ma non esigibili nell'esercizio considerato.

Sarebbe perciò opportuno optare per scelte non in contrasto col TUEL, ma capaci di incidere sui residui risultanti dall'ultimo rendiconto di gestione prima del riaccertamento straordinario: esempi potrebbero essere la riduzione degli impegni *ex art. 183 del TUEL* o lo stralcio di eventuali crediti di dubbia esigibilità, così da prevenire il verificarsi di un disavanzo di gestione, da

¹²⁸ Ovvero un saldo finanziario costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'Ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.

¹²⁹ Casi frequenti riguardano l'art. 183 del TUEL, per la possibilità di considerare impegno tanto la prenotazione registrata nel corso dell'esercizio per procedure di gara bandite ma non concluse entro la fine dell'esercizio, quanto le spese in conto capitale per cui sia stata attivata la relativa fonte di finanziamento, oltre alle spese correnti e di investimento correlate ad accertamenti di entrate aventi destinazione vincolata per legge.

riassorbire nel triennio successivo¹³⁰. L'elaborazione del rendiconto di gestione deve cioè tenere di conto i riflessi sulla contestuale fase di riaccertamento straordinario dei residui.

La simultanea operazione di cancellazione e reimputazione implica una variazione al bilancio di previsione a garanzia della continuità della gestione dell'Ente e deve quindi essere il prodotto di un unico atto deliberativo di Giunta, da approvare entro la scadenza prevista per il rendiconto dell'esercizio precedente¹³¹. Il principio applicato alla contabilità finanziaria permette la reimputazione dei residui anche in caso di esercizio provvisorio o di gestione provvisoria¹³².

¹³⁰ Il mantenimento di residui attivi di difficile esazione, inoltre, costringe l'Ente ad accantonare una quota particolarmente elevata del fondo crediti di dubbia esigibilità, in alcuni casi tale da assorbire completamente la quota di avanzo di amministrazione disponibile.

¹³¹ Secondo l'art. 7 c. 3 del DPCM del 28 dicembre 2011.

¹³² Casi disciplinati dall'art. 163 del d. lgs. 267/2000, che recita:

- 1. Nelle more dell'approvazione del bilancio di previsione da parte dell'organo regionale di controllo, l'organo consiliare dell'ente delibera l'esercizio provvisorio, per un periodo non superiore a due mesi, sulla base del bilancio già deliberato. Gli enti locali possono effettuare, per ciascun intervento, spese in misura non superiore mensilmente ad un dodicesimo delle somme previste nel bilancio deliberato, con esclusione delle spese tassativamente regolate dalla legge o non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi.*
- 2. Ove non sia stato deliberato il bilancio di previsione, è consentita esclusivamente una gestione provvisoria, nei limiti dei corrispondenti stanziamenti di spesa dell'ultimo bilancio approvato, ove esistenti. La gestione provvisoria è limitata all'assolvimento delle obbligazioni già assunte, delle obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi e di obblighi speciali tassativamente regolati dalla legge, al pagamento delle spese di personale, di residui passivi, di rate di mutuo, di canoni, imposte e tasse, ed, in generale, limitata alle sole operazioni necessarie per evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente.*
- 3. Ove la scadenza del termine per la deliberazione del bilancio di previsione sia stata fissata da norme statali in un periodo successivo all'inizio dell'esercizio finanziario di riferimento, l'esercizio provvisorio si intende automaticamente autorizzato sino a tale termine e si applicano*

Secondo i criteri indicati nel principio applicato della contabilità finanziaria, a seguito del calcolo del fondo pluriennale vincolato da iscrivere in entrata, gli Enti provvedono all'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Un disavanzo tecnico può perciò scaturire per due ragioni:

- per il risultato di amministrazione rideterminato in base all'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziato, se i residui attivi eliminati all'esito della verifica circa la sussistenza delle ragioni del credito e/o la loro esigibilità superano i residui passivi eliminati per le stesse ragioni;
- per la mancata copertura del fondo crediti di dubbia esigibilità da parte del risultato di amministrazione rideterminato.

Lo stralcio definitivo di crediti e debiti inesigibili si differenzia dai casi di cancellazione e immediata reimputazione alla luce dell'effettiva esigibilità. L'ipotesi di cancellazione e reimputazione dei residui attivi e passivi può condurre a esiti alternativi d'impatto sul BPF (IFEL, 2012):

- Saldo positivo tra obbligazioni giuridiche attive e passive, che genera un FPV da applicare in entrata per fornire copertura agli impegni reimputati, con le entrate riaccertate esigibili prima delle relative spese.

le modalità di gestione di cui al comma 1, intendendosi come riferimento l'ultimo bilancio definitivamente approvato.

- Il FPV è positivo all'esito del riaccertamento straordinario, ma l'esigibilità delle entrate da reimputare è posteriore rispetto all'esigibilità delle spese. Occorre verificare se il FPV è superiore alle spese reimputate il primo anno successivo al riaccertamento.
- Il FPV è positivo, le entrate hanno esigibilità differita rispetto alle spese e la conseguente differenza supera anche l'importo del FPV determinato in sede di riaccertamento. Tale differenza scaturita dalla diversa imputazione in relazione all'esigibilità tra le entrate e le spese deve essere finanziata nell'esercizio in cui si realizza lo sfasamento, per poi essere recuperata in quelli successivi¹³³. L'eccedenza dei residui attivi riaccertati è liberamente utilizzabile dall'Ente, compensando totalmente l'anticipo delle risorse operato nell'esercizio precedente. Una situazione di questo tipo potrebbe ingenerarsi quando un'opera è finanziata con contributi non a rendicontazione.
- Il FPV non si costituisce poiché i residui attivi cancellati sono superiori ai residui passivi, ma lo sviluppo dell'esigibilità delle obbligazioni giuridiche perfezionate porta ad un saldo positivo negli esercizi immediatamente successivi. La differenza tra i residui attivi e quelli passivi cancellati produce un disavanzo da finanziare nel triennio di validità del bilancio di previsione¹³⁴. Una mancata destinazione dei

¹³³ Questa è, infatti, l'unica soluzione ammessa dal DPCM del 28 dicembre 2011 e dal principio applicato.

¹³⁴ La prescrizione delle tempistiche di rientro è contenuta nell'art. 14 c. 2 del DPCM 28 dicembre 2011.

saldi positivi degli anni successivi alla copertura del disavanzo iniziale rischia di compromettere strutturalmente gli equilibri finanziari futuri.

- Saldo negativo ed esigibilità delle entrate successiva rispetto a quella delle spese. La parte di disavanzo scaturita dalla differenza positiva tra residui attivi e passivi cancellati può essere finanziata in tre esercizi, mentre la differenza tra impegni e accertamenti alla luce dell'esigibilità differita delle entrate rispetto alle spese deve trovare immediata copertura nell'esercizio di riferimento tramite risorse proprie dell'Ente.

FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

Il nuovo principio generale della competenza finanziaria impedisce la possibilità di dare copertura a spese attuali con entrate future. Un ulteriore elemento di salvaguardia emerge per le entrate di dubbia e difficile esazione, che dovrebbero essere accertate con evidenza della capacità dell'Ente di riscuotere gli accertamenti registrati. Per le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione e i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, nel modello contabile antecedente al d. lgs. 118/2011, le deformazioni applicative nell'imputazione sono risultate:

- l'accertamento per cassa, per ragioni di prudenza e di salvaguardia degli equilibri di bilancio, ma a discapito della trasparenza dei rapporti creditorî vantati dall'Ente;
- accertamento senza rilevazione della reale capacità di riscossione, con il rischio di accumulo nel tempo di residui attivi consistenti e quindi di

avanzi di amministrazione a finanziamento di spese senza copertura effettiva.

Il principio applicato della contabilità finanziaria prevede che il fondo crediti di dubbia esigibilità¹³⁵:

- valga solo per entrate di competenza del primo esercizio in cui è applicato il nuovo principio per gli Enti con precedente accertamento per cassa¹³⁶;
- deve essere costituito anche sul pregresso per gli Enti con precedente accertamento per competenza.

Il fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE), stanziato tra le spese correnti, risponde ai principi di prudenza, veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità. Il calcolo avviene in base all'ammontare e alla natura delle previsioni, oltre alla media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata. Una deroga è ammessa circa l'importo dell'accantonamento per il primo e il secondo esercizio di introduzione del fondo crediti di dubbia esigibilità¹³⁷, ma risulta utile valutare gli effetti prodotti

¹³⁵ Fin dal 1995 esiste, benché mai applicato in maniera generalizzata e senza regole comuni, un fondo svalutazione crediti con le medesime finalità, ma privo di una puntuale definizione del perimetro di applicazione e di condivise metodologie di quantificazione.

¹³⁶ La stessa modalità di registrazione vale anche per i ruoli coattivi. Al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità, tali crediti rientrano, a seconda del riferimento temporale, tra le Immobilizzazioni o nell'Attivo Circolante dello Stato Patrimoniale all'inizio del primo esercizio con la nuova contabilizzazione.

¹³⁷ La deroga ammette lo stanziamento del 50% dell'importo dell'accantonamento il primo anno e del 75% il secondo.

nell'immediato futuro. L'utilizzo della deroga risulta conveniente se l'Ente presume di avere a disposizione un avanzo di amministrazione non vincolato in grado di assorbire l'accantonamento non finanziato con le entrate di competenza. La deroga non vale tuttavia in sede di rendiconto, dove si verifica l'obbligo di accantonamento nell'avanzo dell'intero importo o, in alternativa, compare un disavanzo da recuperare nel triennio successivo.

L'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata.

Calcolo del FCDE

Le operazioni per la determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità sono (IFEL, 2012):

- l'individuazione delle categorie di entrate soggette a dubbia e difficile esazione¹³⁸;
- il calcolo per queste entrate¹³⁹ della media tra incassi in c/competenza e accertamenti degli ultimi 5 esercizi¹⁴⁰.

¹³⁸ Occorre segnalare in Nota Integrativa le entrate non considerate dall'Ente di dubbia e difficile esazione. Non risultano inoltre necessari accantonamenti al FCDE per:

- i trasferimenti da parte di altre amministrazioni pubbliche, in quanto destinate ad essere accertate a seguito dell'assunzione dell'impegno da parte dell'amministrazione erogante;
- i crediti assistiti da fidejussione;
- le entrate tributarie che, sulla base dei nuovi principi, sono accertate per cassa.

La media può essere:

- media semplice tra le percentuali incassi/accertamenti di ciascun anno;
- rapporto percentuale tra la sommatoria degli incassi e quella degli accertamenti di ciascun anno, ponderati per 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio e per 0,35 in ciascuno degli anni dell'ultimo biennio;
- sommatoria delle percentuali del rapporto tra incassi e accertamenti registrate in ciascun anno, ponderate per 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio e per 0,35 in ciascuno degli anni dell'ultimo biennio.

Il fondo crediti di dubbia esigibilità è determinato applicando all'importo complessivo di ciascuna tipologia o categoria di entrata¹⁴¹ una percentuale pari al complemento a 100 delle medie¹⁴².

Il responsabile servizi finanziari dell'Ente sceglie la modalità di calcolo della media per ciascuna o tutte le tipologie di entrata¹⁴³.

¹³⁹ Le entrate in precedenza accertate per cassa incontrano la necessità di calcolo del FCDE tramite dati extracontabili dei medesimi esercizi (es. ruoli ordinari emessi/incassi).

¹⁴⁰ Nel primo esercizio di adozione dei nuovi principi con riferimento, invece, agli incassi in c/competenza e in c/residui.

¹⁴¹ Il livello di analisi è lasciato alla facoltà del singolo Ente, che può scegliere anche di scendere ad un livello ancora maggiore di dettaglio.

¹⁴² Svalutazioni di importo maggiore sono ammesse, previa spiegazione nella relazione al bilancio.

¹⁴³ La motivazione della scelta va inserita in Nota Integrativa al bilancio.

Negli esercizi successivi il medesimo calcolo avviene per scorrimento, tenendo come riferimento temporale il quinquennio precedente¹⁴⁴. Dopo cinque anni dall'adozione del principio della competenza finanziaria a regime, il FCDE scaturisce dalla media semplice degli incassi in c/competenza e degli accertamenti degli esercizi considerati¹⁴⁵.

L'importo del FCDE va riportato in colonna b) "Accantonamento obbligatorio al fondo" del prospetto allegato c) al bilancio di previsione "Composizione dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità"¹⁴⁶.

Le variazioni in corso di gestione all'importo delle entrate di dubbia e difficile esazione comportano modifiche al fondo, da determinare secondo i criteri indicati in sede di previsione.

La redazione del rendiconto comporta il raffronto tra accantonamento nel risultato di amministrazione tramite il FCDE e l'importo complessivo dei residui attivi¹⁴⁷. Ne consegue la determinazione della media del rapporto tra incassi in c/residui e residui attivi all'inizio di ognuno dei precedenti cinque esercizi, con successiva applicazione all'importo complessivo dei residui attivi una percentuale di FCDE pari al complemento a 100 secondo una delle tre

¹⁴⁴ Le entrate accertate per cassa si vanno a comporre di dati contabili per gli esercizi successivi all'introduzione del FCDE e di dati extracontabili per quelli precedenti.

¹⁴⁵ Per le entrate di nuova istituzione la quantificazione del fondo il primo anno è lasciata alla prudente valutazione degli Enti.

¹⁴⁶ Con evidenza del rapporto tra importo del fondo applicato ad ogni singola tipologia di entrata.

¹⁴⁷ Bisogna tenere conto tanto dei residui di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, quanto di quelli degli esercizi precedenti.

metodologie di calcolo ammesse. Gli esiti alternativi di questa fase possono essere:

- l'incremento dell'accantonamento nel risultato di amministrazione, perché il FCDE è inferiore all'importo considerato congruo;
- lo svincolo di una quota del risultato di amministrazione dedicata al fondo, se il FCDE è superiore all'importo considerato congruo;
- la registrazione di un disavanzo di gestione in caso di incapienza del risultato di amministrazione, mentre la quota del FCDE non compresa nel risultato di amministrazione è iscritta come posta a se stante della spesa del bilancio di previsione.

APPLICAZIONI CONTABILI

Uso del fondo crediti di dubbia esigibilità

La normativa previgente all'entrata a regime del d. lgs. 118/2011 avrebbe dovuto indurre un consistente impiego del fondo svalutazione crediti, o addirittura lo stralcio dell'intero credito, nei casi di emissione di un ruolo¹⁴⁸ relativo a imposte di competenza comunale (Bellesia, Entrata da lotta all'evasione di difficile esazione e fondo crediti di dubbia exigibilità, 1/2014). Il lassismo nel pieno recepimento del dettato del d. lgs. 77/95¹⁴⁹, unito a un'assenza di procedure uniformi di calcolo del fondo svalutazione crediti¹⁵⁰, ha prodotto scarsi risultati nel tentativo di abbattere la mole di residui attivi inesigibili, mantenuti artatamente in bilancio perché funzionali al finanziamento di spese senza reale copertura e all'accumulo negli anni di avanzi di amministrazione fittizi. Questa peculiare casistica rappresenta una delle più marcate differenze di applicazione contabile tra il precedente fondo svalutazione crediti (FSC) e il fondo crediti di dubbia exigibilità (FCDE) *ex d.* lgs. 118/2011: il rigore introdotto dall'allineamento al principio di competenza finanziaria potenziato risulta, infatti, motivato tanto dalla frequenza di

¹⁴⁸ Secondo l'art. 179 del TUEL ed il punto 17 del principio contabile 2, l'emissione di ruoli costituisce condizione sufficiente all'accertamento delle entrate.

¹⁴⁹ Rafforzato dal principio contabile 3 al punto 45, in merito alla conservazione di residui attivi di dubbia e difficile esazione.

¹⁵⁰ Un riferimento è stato fornito dal d.l. 95/2012, che ha introdotto modifiche alla disciplina del Patto di Stabilità Interno orizzontale e verticale, prevedendo, a decorrere dall'esercizio 2012, l'iscrizione nel bilancio di previsione del fondo svalutazione crediti per un importo pari almeno al 25% dei residui attivi delle entrate proprie correnti.

manifestazione, quanto dalla crescente importanza delle entrate tributarie nei bilanci degli enti locali.

L'ipotesi è quella di avere a che fare con un'entrata per la quale è stato emesso un ruolo¹⁵¹ nell'esercizio in esame¹⁵². Una parte dell'ammontare è però ritenuta già da subito di dubbia e difficile esazione¹⁵³ e al termine del terzo anno giudicata inesigibile. Per motivi di semplicità e chiarezza, si ipotizza inoltre il credito in questione come l'unico la cui esigibilità sia ritenuta incerta dall'Ente.

Effetti sul Patto di Stabilità Interno

Tanto il fondo svalutazione crediti prima quanto il fondo crediti di dubbia esigibilità dopo alimentano entrambi il raggiungimento del saldo obiettivo di Patto, dato che l'accertamento delle entrate è accompagnato dal presupposto di non impegnabilità e di destinazione ad avanzo vincolato. Nel caso in cui

¹⁵¹ *L'iscrizione a ruolo non è atto d'accertamento e pertanto esso non richiede una motivazione analoga a quella prevista per l'avviso d'accertamento (articolo 42 del Dpr 600/1 973). L'iscrizione è atto della riscossione che si forma sulla base dei contenuti degli atti della procedura di accertamento: dichiarazione, avviso, sentenza del giudice tributario. In assenza o in difformità dall'atto di accertamento l'iscrizione a ruolo è illegittima. Se si vuole parlare di motivazione il termine, riferito all'iscrizione, è del tutto improprio, perché non attiene alla fondatezza del debito ma alla legittima formazione dell'atto della riscossione, che è un'attività automatica, da ogni punto di vista. Tali principi si impongono soprattutto con riguardo all'iscrizione a ruolo sulla base della dichiarazione. Se questa è stata presentata l'iscrizione è nulla nella parte in cui non riproduce esattamente i dati della dichiarazione relativi alla quantificazione dell'imposta. Se la dichiarazione dovuta non viene presentata l'iscrizione è nulla, motivata o non motivata che sia (De Mita, 2013).*

¹⁵² Questa fattispecie garantisce di non incorrere in ruoli emessi prima dell'esercizio di introduzione della nuova contabilità armonizzata.

¹⁵³ Il principio contabile 3 al punto 118 afferma: *Sono crediti di dubbia esigibilità i crediti per i quali contestualmente si verificano le seguenti circostanze: incapacità di riscuotere e mancata scadenza dei termini di prescrizione.*

invece il titolo di accertamento perda le condizioni di sussistenza e quindi si proceda allo stralcio, l'effetto dell'operazione sul PSI è nullo.

ORDINAMENTO PRECEDENTE AL D. LGS. 118/2011

La rilevazione di crediti di dubbia e difficile esazione permette l'adozione in fase di rendicontazione di due differenti, alternative e allo stesso tempo complementari soluzioni¹⁵⁴:

- Il mantenimento nelle evidenze contabili dell'Ente tra i residui attivi di tali crediti, con costituzione di un congruo Fondo Svalutazione Crediti, che va a confluire in avanzo vincolato al termine dell'esercizio. Il credito, al netto del FSC, viene iscritto nel conto del patrimonio tra le immobilizzazioni finanziarie.
- Lo stralcio di tali crediti, alla stregua di quelli inesigibili, dal conto del bilancio¹⁵⁵. L'inesigibilità, passaggio delicato e non scontato, deve essere conclamata dall'ufficio competente e quindi registrata dal Responsabile Servizi Finanziari.

¹⁵⁴ V. il principio contabile 3 ai punti 44, 45, 46 e 49.

¹⁵⁵ Il principio 3 al punto 141 prescrive tuttavia che: *I crediti inesigibili e quelli di dubbia esigibilità, stralciati dal conto del bilancio, devono essere elencati nell'inventario al valore originario. Per tali crediti devono continuare le azioni per il recupero fino alla loro prescrizione.*

Contabilità finanziaria

Nella redazione del previsionale l'entrata vede come corrispettivo una quota accantonata a fondo svalutazione crediti e la differenza disponibile per l'impiego a spesa corrente. Nel caso in cui l'intero credito venga ritenuto di dubbia e difficile esigibilità il FSC va a coincidere come importo con la previsione di entrata. Il tasso medio di inesigibilità risulta più elevato in particolare per le entrate extratributarie, che difettano della possibilità di rivalersi da parte dell'Ente sull'aspetto patrimoniale. Istituire un fondo svalutazione crediti di importo eguale al credito maturato è una buona pratica, rispettosa dei principi di prudenza e di rappresentazione veritiera e corretta, in particolare per le contravvenzioni in ragione di infrazioni al codice della strada.

BP esercizio n

| Entrate | | Spese | |
|------------------------------|---|--------------------------------|------------|
| Titolo I: Entrate tributarie | X | Titolo I: Spese Correnti | $Y \leq X$ |
| Categoria 1: Imposte | | Intervento 10: FSC | |
| | | Servizio 0108 della Funzione 1 | |

La previsione in entrata permette di avviare la procedura di acquisizione con l'accertamento in seguito all'emissione del ruolo. Al termine dell'esercizio, se non sussistono le condizioni di controllo dei diritti contrattuali costitutivi del credito e/o la sua titolarità¹⁵⁶, avviene invece lo stralcio dal conto del bilancio e la cancellazione del fondo¹⁵⁷.

CONTO DEL BILANCIO esercizio *n*

| Entrate | | Spese | |
|--------------|-----|-------|---|
| Accertamento | X-Y | FSC | 0 |

Lo stanziamento di 0 tra le spese come fondo svalutazione crediti per la parte X-Y residuale non riveste carattere di prudenza e quindi sembrerebbe in ogni caso opportuno assegnare una copertura minima al rischio di mancata esazione. Al verificarsi invece di condizioni tali da determinare lo stralcio dell'intero credito di importo X, l'accertamento in entrata assume valore

¹⁵⁶ Cfr. il principio contabile 3 degli enti locali al punto 44.

¹⁵⁷ Il principio 3 al punto 51, in merito alla rendicontazione, asserisce infatti: *Gli stanziamenti di spesa del bilancio preventivo relativi al fondo di riserva, al fondo svalutazione crediti ed agli ammortamenti di esercizio, non sono impegnabili e pertanto rifluiscono nel risultato di amministrazione in qualità di economie di spesa*. Il FSC alimenta così l'avanzo, benché vincolato, e quindi un taglio del FSC riduce l'ammontare aggregato dell'avanzo stesso. Di frequente dunque lo stralcio avviene solo nel caso in cui tale operazione non vada a incidere sulla condizione di avanzo. L'effetto di creazione di un eventuale disavanzo non dovrebbe in linea di principio incidere sull'operazione tecnica di stralcio a monte, ma la consapevolezza della ricaduta fa assumere talvolta alla stessa procedura di stralcio una natura distorta di scelta, piuttosto che di atto dovuto.

uguale a 0, con impatto negativo diretto sull'avanzo in caso di incapacienza del FSC in precedenza costituito.

Contabilità economico-patrimoniale

La contabilità economico-patrimoniale registra al primo anno nel conto Economico il provento rettificato dal relativo accantonamento e invece protrae nel conto del Patrimonio le rilevazioni fino al giudizio di inesigibilità dell'anno $n+2$, esercizio di scarico definitivo del fondo svalutazione crediti.

CONTABILITÀ ARMONIZZATA

Il nuovo principio di competenza finanziaria potenziato impone l'allineamento tra l'esercizio di imputazione e quello di scadenza dell'obbligazione¹⁵⁸. Per le entrate di dubbia e difficile esazione è previsto un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, con corrispondente vincolo dell'avanzo di amministrazione. Quando, invece, un credito è dichiarato inesigibile, si elimina dalle scritture finanziarie e, per pari importo, si riduce la quota accantonata nel risultato di amministrazione a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità.

¹⁵⁸ L'allegato 2 del DPCM del 28 dicembre 2011, al punto 2, dice: *La scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile. La Corte di Cassazione definisce come esigibile un credito privo di ostacoli alla sua riscossione e per cui è consentito, quindi, pretendere l'adempimento. Non si dubita, quindi, della coincidenza tra esigibilità e possibilità di esercitare il diritto di credito.*

Contabilità finanziaria

BPF esercizio n

| Entrate | | Spese | |
|--------------------------------------|---|------------------------|------------|
| Titolo I | X | Missione 20 | $Y \leq X$ |
| Tipologia 101: | | Programma 02 | |
| Imposte, tasse e proventi assimilati | | Titolo I | |
| | | FCDE di parte corrente | |

Nel bilancio di Cassa per prudenza si può non prevedere l'importo $Y-X$, mentre nel conto del Bilancio le rilevazioni avvengono, oltre all'esercizio n , anche in quello $n+2$.

CONTO DEL BILANCIO esercizio n

| Entrate | | Spese | |
|--------------|---|------------------------|---|
| Accertamento | X | FCDE di parte corrente | 0 |

CONTO DEL BILANCIO esercizio $n+2$

| Entrate | | Spese | |
|--------------|-------------|------------------------|---|
| Accertamento | $X-Y^{159}$ | FCDE di parte corrente | 0 |

Nell'esercizio n il FCDE assume

- nel bilancio di previsione un valore inferiore o uguale al valore del credito
- nel conto del bilancio un valore pari a 0

data l'ipotesi che il credito oggetto di analisi sia l'unico di parte corrente giudicato di dubbia esigibilità dal Responsabile Servizi Finanziari. L'intero ammontare del FCDE viene perciò scaricato al termine dell'esercizio n in avanzo vincolato o coperto con risorse proprie dell'Ente in caso di incapienza dell'avanzo stesso.

Contabilità economico-patrimoniale

In contabilità economico-patrimoniale sono conservati anche i crediti stralciati dalla contabilità finanziaria e deve essere iscritto in contabilità economico-

¹⁵⁹ Se invece sussistono le condizioni di stralcio dell'intero credito, l'accertamento ha valore pari a 0.

patrimoniale un fondo pari al loro ammontare. Inoltre, in contabilità economico-patrimoniale potrebbero essere iscritti dei crediti che in contabilità finanziaria sono imputati nel bilancio di anni successivi a quello cui lo Stato Patrimoniale si riferisce. Mentre quindi in contabilità economico-patrimoniale una quota di questi crediti deve essere svalutata attraverso il fondo, in contabilità finanziaria questo accantonamento avverrà solo negli anni successivi. Il Fondo svalutazione crediti è situato nell'attivo dello Stato Patrimoniale, in detrazione delle relative voci di credito.

La diversità di codifica non genera tuttavia nella contabilità economico-patrimoniale rilevanti distorsioni rispetto al precedente ordinamento contabile.

CONFRONTO

| <i>Contabilità finanziaria</i> | <i>Contabilità finanziaria armonizzata</i> |
|---|--|
| Codifica di bilancio <i>ex</i> DPR 194/96. | Codifica di bilancio <i>ex</i> secondo DPCM del 28 dicembre 2011. |
| Secondo l'art. 230 c. 5 del TUEL è ammesso, in ottemperanza al principio di prudenza, lo stralcio dal conto del bilancio e la permanenza solo in quello del patrimonio dei crediti di dubbia esigibilità. | Il punto 3.3 dell'all. 2 del DPCM del 28 dicembre 2011 asseconda il principio di veridicità con l'obbligo di accertamento e conservazione in bilancio dell'intero importo di un credito. Il FCDE evita che crediti inesigibili coprano spese immediatamente esigibili. |
| Il risultato di amministrazione non comprende i crediti di dubbia esigibilità, quando stralciati dal conto del bilancio. | L'accantonamento al FCDE non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota vincolata. |
| Calcolo del FSC come adempimento per il rispetto del PSI. Ampia discrezionalità riservata al Responsabile Servizi Finanziari dell'Ente. | Modalità prefissate di calcolo del FCDE e possibilità in sede previsionale, nei primi due anni di applicazione, di riduzione dell'impatto iniziale del fondo. |

*Contabilizzazione di un investimento
con copertura da alienazioni
patrimoniali*

Dal nuovo principio della competenza finanziaria potenziato discendono in forma estesa ed evidente numerose implicazioni sulla metodologia di programmazione degli investimenti¹⁶⁰. L'allineamento degli impegni al cronoprogramma dell'opera comporta una rappresentazione contabile attinente agli stati di avanzamento previsti dall'Ufficio Lavori Pubblici, senza quindi le inevitabili difficoltà di lettura connesse alla gestione residui. L'attendibilità delle previsioni stesse, la collaborazione tra servizi funzionali nella redazione dei documenti di bilancio e una costante e dettagliata attività di verifica sul campo da parte dei RUP e della Direzione Lavori divengono perciò delle autentiche condizioni necessarie di sostenibilità degli equilibri di bilancio, piuttosto che *best practices* o prescrizioni di legge.

Il caso di un investimento diretto per la costruzione di una scuola, coperto in forma integrale e per un pari importo tramite alienazione patrimoniale, è allora senza dubbio interessante da approfondire per quanto concerne tanto i riflessi

¹⁶⁰ La nozione di "investimento" può essere rinvenuta nel DPR 31 gennaio 1996, n. 194 e ricostruita tramite le fattispecie indicate nell'art. 3, c. 18 della l. 350/2003. Il principio contabile n. 3 degli enti locali al punto 41 asserisce inoltre che: *Le spese in conto capitale (titolo II) comprendono invece gli investimenti diretti e indiretti: gli investimenti diretti comportano un incremento patrimoniale dell'ente, ad esempio la costruzione di beni immobili o l'acquisto di beni durevoli; gli investimenti indiretti si riferiscono di norma a trasferimenti in conto capitale destinati specificamente alla realizzazione di investimenti a cura di un altro soggetto.*

contabili della nuova modalità di rilevazione *ex d. lgs. 118/2011*, quanto le differenze di rilevazione nei casi di riscossione anticipata o posticipata della fonte di finanziamento rispetto al momento di realizzazione dell'opera.

ORDINAMENTO PRECEDENTE AL D. LGS. 118/2011

Contabilità finanziaria

Riscossione anticipata

Il previsionale si occupa di finanziare l'investimento a Titolo II con la vendita di un bene appartenente al patrimonio dell'Ente.

BP esercizio *n*

| Entrate | | Spese | |
|--|---|---|---|
| Titolo IV: Entrate derivanti da alienazioni Categoria 1 | X | Titolo II: Spese in conto capitale Funzione 4: Funzioni di istruzione pubblica | X |

Il cronoprogramma influisce invece sulla gestione residui per tutti gli esercizi di concreta realizzazione dell'investimento. Nel caso in cui il completamento avvenga in un triennio le rilevazioni nel conto del bilancio sono:

CONTO DEL BILANCIO esercizio n

| Entrate | | Spese | |
|---|---|--|---|
| Accertamento della vendita patrimoniale | X | Impegno per la realizzazione di edifici scolastici | X |
| Riscossione | X | Residui passivi | X |

CONTO DEL BILANCIO esercizio $n+1$

| Entrate | | Spese | |
|---------|--|--------------------------|-----|
| | | Residuo passivo iniziale | X |
| | | Pagamento | Y |
| | | Residuo passivi finale | X-Y |

CONTO DEL BILANCIO esercizio $n+2$

| Entrate | | Spese | |
|---------|--|-----------------------------|-----|
| | | Residuo passivo iniziale | X-Y |
| | | Pagamento | X-Y |

Riscossione posticipata

Nel bilancio di previsione non risultano variazioni rispetto al caso della riscossione anticipata, mentre le rilevazioni nel conto del bilancio divergono a causa della creazione di residui attivi, oltre che passivi, nell'arco del triennio di riferimento.

Un caso di pagamento anticipato potrebbe derivare, in seguito ad incarico conferito a professionisti, dalla necessità di pagamento delle spese di progettazione dell'opera in questione.

Il presente esempio, al di là della differente codifica, può essere utile anche all'illustrazione contabile del caso, assai frequente nella pratica, in cui

contributi a rendicontazione¹⁶¹ vengano liquidati solo nell'esercizio successivo rispetto a quello di avvenuto raggiungimento delle condizioni minime per la richiesta di erogazione degli acconti o del saldo finale.

CONTO DEL BILANCIO esercizio *n*

| Entrate | | Spese | |
|----------------|---|--|-----|
| Accertamento | X | Impegno per la realizzazione di edifici scolastici | X |
| Residui attivi | X | Pagamento di spese progettuali | Y |
| | | Residui passivi | X-Y |

L'ipotesi è che nell'esercizio seguente i pagamenti siano equivalenti alle corrispondenti riscossioni, fatto che determina una quota di residui attivi rimanenti di importo superiore rispetto a quelli passivi riferiti alla medesima opera.

¹⁶¹ La codifica è quella relativa al Tit. II, cat. 2 o 3.

CONTO DEL BILANCIO esercizio $n+1$

| Entrate | | Spese | |
|----------------|-----|-----------------|-------|
| Riscossione | Z | Pagamento | Z |
| Residui attivi | X-Z | Residui passivi | X-Y-Z |

L'attestazione che i pagamenti finiscano nel terzo esercizio non comporta tuttavia che le riscossioni incontrino un identico termine di conclusione. Se i residui attivi perdurano per un ulteriore esercizio le rilevazioni sono:

CONTO DEL BILANCIO esercizio $n+2$

| Entrate | | Spese | |
|----------------|-------|-----------------|-----------|
| Riscossione | K | Pagamento | X-(X-Y-Z) |
| Residui attivi | X-Z-K | Residui passivi | 0 |

CONTO DEL BILANCIO esercizio $n+3$

| Entrate | | Spese | |
|----------------|-------------|-------|--|
| Riscossione | $X-(X-Z-K)$ | | |
| Residui attivi | 0 | | |

Contabilità economico-patrimoniale

Il conto del patrimonio appare identico nella formazione delle voci relative prima alle immobilizzazioni in corso e poi al patrimonio disponibile, mentre differisce secondo i tempi di riscossione e pagamento per quanto riguarda le disponibilità di cassa e la registrazione di crediti alla luce dei residui attivi. I conti d'ordine quantificano il costo delle opere da realizzare per un importo necessariamente eguale ai residui complessivi del Titolo II. Dal conto economico non transita niente fino all'inizio dell'ammortamento, ma solo una volta conclusa l'opera.

CONTABILITÀ ARMONIZZATA

Contabilità finanziaria

Riscossione anticipata

La formazione del fondo pluriennale vincolato deriva dalla presenza di entrate già accertate, poste a copertura di obbligazioni passive già impegnate ma con esigibilità successiva. Il nuovo principio di competenza finanziaria potenziato comporta perciò nel previsionale una ripartizione degli stanziamenti su più esercizi.

BPF esercizio *n*

| Entrate | | Spese | |
|-----------|---|-------|---|
| Titolo IV | X | FPV | X |

BPF esercizio $n+1$

| Entrate | | Spese | |
|---------|---|------------|------------|
| FPV | X | Missione 4 | |
| | | Titolo II | $Y \leq X$ |
| | | FPV | $X - Y$ |

BPF esercizio $n+2$

| Entrate | | Spese | |
|---------|---------|------------|---------|
| FPV | $X - Y$ | Missione 4 | |
| | | Titolo II | $X - Y$ |
| | | FPV | 0 |

La premessa, per ragioni di chiarezza e semplicità, è naturalmente quella per cui quest'opera sia l'unica che contribuisce ad alimentare il fondo pluriennale vincolato a titolo II dell'Ente.

Il conto del bilancio, a meno di variazioni impreviste negli stati di avanzamento, riflette annualmente l'evoluzione da cronoprogramma rinvenibile nel previsionale.

CONTO DEL BILANCIO esercizio *n*

| Entrate | | Spese | |
|---|---|-------|---|
| Accertamento della vendita patrimoniale | X | FPV | X |
| Riscossione | X | | |

CONTO DEL BILANCIO esercizio $n+1$

| Entrate | | Spese | |
|---------|---|-----------|-----|
| FPV | X | Impegno | Y |
| | | Pagamento | Y |
| | | FPV | X-Y |

CONTO DEL BILANCIO esercizio $n+2$

| Entrate | | Spese | |
|---------|-----|-----------|-----|
| FPV | X-Y | Impegno | X-Y |
| | | Pagamento | X-Y |

Riscossione posticipata

Se la riscossione è solo seguente alla realizzazione dell'opera o almeno a una parte dei relativi pagamenti, in attesa delle entrate da alienazione sorge

l'esigenza nel previsionale di finanziare con entrate proprie dell'Ente una parte degli impegni.

BPF esercizio n

| Entrate | | Spese | |
|-----------------|---|-------------------------|---|
| Entrate proprie | Y | Missione 4 Titolo II | Y |

Può esserci il caso di trovarsi a disposizione somme a destinazione libera se, a fronte di pagamenti completati, residuano somme a copertura da riscuotere per un importo identico alle entrate proprie utilizzate come fonte di finanziamento.

BPF esercizio $n+1$

| Entrate | | Spese | |
|-------------------------------|---|-------------------------|---|
| Alienazione bene patrimoniale | K | Missione 4 Titolo II | K |

BPF esercizio $n+2$

| Entrate | | Spese | |
|-------------------------------|---|-----------------------|---|
| Alienazione bene patrimoniale | W | Missione 4 | C |
| | | Titolo II | |
| | | Spese libere a Tit.II | J |

BPF esercizio $n+3$

| Entrate | | Spese | |
|-------------------------------|---|--------------------------|---|
| Alienazione bene patrimoniale | L | Spese libere a Titolo II | L |

L'approccio proposto è valido anche per i contributi a rendicontazione erogati da altri enti. L'importo di eventuali contributi anticipati con risorse proprie si ricava dall'equazione degli impegni $C+K+Y=X$, di cui la parte Y anticipata corrisponde alla somma delle due *tranche* J e L di spesa a Tit. II con destinazione libera.

Il conto del bilancio verifica eventuali scostamenti, altrimenti rileva che:

CONTO DEL BILANCIO esercizio n

| Entrate | | Spese | |
|-----------------|---|-----------|---|
| Accertamento | X | Impegno | Y |
| | | Pagamento | Y |
| Entrate proprie | Y | | |

CONTO DEL BILANCIO esercizio $n+1$

| Entrate | | Spese | |
|-------------|---|-----------|---|
| Riscossione | K | Impegno | K |
| | | Pagamento | K |

CONTO DEL BILANCIO esercizio $n+2$

| Entrate | | Spese | |
|-------------|---|---|---|
| Riscossione | W | Impegno | C |
| | | Pagamento | C |
| | | Impegno a Tit. II a destinazione libera | J |

CONTO DEL BILANCIO esercizio $n+3$

| Entrate | | Spese | |
|-------------|---|---|---|
| Riscossione | L | Impegno a Tit. II a destinazione libera | L |

Contabilità economico patrimoniale

I risultati della contabilità economico-patrimoniale non divergono sostanzialmente tra la contabilità previgente e quella armonizzata; cambiano, invece, le modalità di rilevazione e la codifica delle voci e dei conti (Bellesia, Investimento finanziato con alienazioni patrimoniali, 5/2014)

Effetti sul Patto di Stabilità Interno

La riscossione posticipata crea innanzitutto un effetto diretto sul Patto, derivante da una maggiore rigidità iniziale delle condizioni di raggiungimento del saldo obiettivo a causa della necessità di impiego di risorse proprie per far fronte agli impegni. Nel momento in cui le risorse proprie anticipate iniziano ad essere recuperate tramite la riscossione, il differimento dei flussi di cassa può invece agevolare il raggiungimento del saldo obiettivo.

Le entrate proprie poste a copertura nel primo esercizio in caso di riscossione posticipata non producono effetti ai fini del Patto se derivano dall'avanzo o da entrate correnti in eccedenza. Il pericolo è invece l'assenza di entrate immediate a Tit. IV a fronte di uscite immediate a Tit. II. L'impiego per pagamenti di un'eccedenza di cassa di parte corrente, quando non suffragata dal criterio di competenza, pone il rischio di una scopertura di cassa lesiva ai fini del PSI nei successivi esercizi in cui tali entrate potrebbero essere accertate.

CONFRONTO

Oltre alle differenti codifiche, le vere differenze consistono nel superamento della gestione residui e nell'imputazione degli impegni e degli accertamenti secondo la concreta evoluzione di crediti e debiti. La programmazione avviene pertanto in più esercizi, la cui coerenza è garantita, in base al momento di riscossione, dal fondo pluriennale vincolato oppure dall'utilizzo di altre risorse proprie. Il nuovo principio della competenza finanziaria potenziato offre inoltre agli organi consiliari maggiori possibilità di monitorare l'andamento degli investimenti e i conseguenti effetti sul Patto.

CONCLUSIONI

L'esigenza di coordinamento della finanza pubblica e gli obblighi informativi verso le istituzioni comunitarie affondano le proprie radici in un *humus* culturale teso al rigore, al controllo e alla trasparenza. L'affermazione del principio di sussidiarietà e l'implementazione del federalismo fiscale si muovono invece nel solco di valori legati ai profili di autonomia e responsabilità della decisione politica. Provare a rispondere alla domanda se la disciplina contabile della Pubblica Amministrazione sia o meno riuscita a trovare un punto di conciliazione nella definizione del proprio ruolo non è questione di scarso rilievo o di agevole analisi. La normativa è stata infatti attraversata da spinte eterogenee e contrastanti e si è per certi versi adattata ed evoluta secondo la temporanea prevalenza di questi fattori concomitanti. Un comune punto qualificante di equilibrio può essere rinvenuto nello specifico concetto di armonizzazione, capace di contemperare meccanismi di controllo accentrato della spesa con il principio di autonomia.

Il significato di armonizzazione non ha tuttavia mai ottenuto una pacifica interpretazione, ma ha visto risaltare la funzione di governo del sistema a scapito di quella informativa. L'assenza di una sensibilità politica o di una visione strategica emerge però dall'inflazione estemporanea del termine a seguito della modifica del titolo V della Costituzione con la l. 3/2001. La reazione ostile di fronte a una redistribuzione dei poteri conferma da parte degli organismi centrali un atteggiamento conservatore e incapace di accompagnare le migliori esperienze di pianificazione, oltre che gestionali e organizzative, sviluppate all'interno del perimetro pubblico. Gli Enti Locali e

in particolare i Comuni rappresentano a tal proposito un alveo dinamico di sperimentazione, a causa tanto della posizione di frontiera con la cittadinanza quanto della ridotta forza contrattuale di fronte alle imposizioni del Legislatore. Il campo della normativa contabile per gli enti territoriali decentrati è dunque un luogo privilegiato per assistere alla stratificazione delle leggi e al conseguente approccio di fronte alla dinamica della finanza pubblica.

Il Titolo I del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 può definirsi la conclusione organica di un percorso innovativo da parte degli Enti Locali. La necessità di governo unitario della finanza pubblica in questa fase di risorse decrescenti accresce il dovere di sorveglianza sui conti: inutile nascondersi che il bisogno di assicurare la sostenibilità delle politiche economiche sia stato il motore che ha innescato un meccanismo di coordinamento delle articolazioni di spesa all'interno dei diversi comparti della Pubblica Amministrazione. Non è tuttavia ammissibile ridurre la riforma nella ricerca di attendibilità e nella garanzia di comparabilità dei valori di bilancio. Il nuovo principio di competenza finanziaria "potenziato" compie, infatti, anzitutto una svolta inedita sotto l'egida dei principi di chiarezza e veridicità, senza condizionamenti per la struttura organizzativa e le scelte gestionali dell'Ente. Il Legislatore ha deciso di voltare pagina rispetto all'accumulazione incauta di residui attivi, frequente motivo alla base di buchi di bilancio e di avanzi di amministrazione fittizi. L'avvicinamento, mediante il criterio della scadenza, della competenza finanziaria a quella di cassa dovrebbe limitare la proliferazione di residui ed evitare così modifiche discrezionali dei saldi. Gli Enti virtuosi trovano per di più beneficio dal riaccertamento straordinario dei residui, confronto al disavanzo tecnico incontrato in molti casi da quelli che negli anni precedenti all'introduzione della contabilità armonizzata hanno

deliberatamente scelto di non operare una svalutazione o addirittura uno stralcio di parte della mole dei crediti detenuti. Il criterio di prudenza incontra quindi un rafforzamento mediante la sostituzione del fondo svalutazione crediti col fondo crediti di dubbia esigibilità, privo di margini discretivi nella modalità di formazione. L'unitarietà del bilancio e la valenza autorizzatoria per l'intero triennio si intrecciano nell'utilizzo del fondo pluriennale vincolato, volto sia a impedire l'insussistenza di coperture per spese ad esigibilità differita sia ad ampliare la capacità di rilevazione dell'andamento soprattutto degli investimenti.

Il principio della competenza finanziaria "potenziato" porta dunque con sé non solo una visione integrata della dimensione contabile, ma anche pone le fondamenta per una diversa architettura delle strutture organizzative per rispondere allo stesso tempo alle esigenze informative interne per la redazione del bilancio e alle conseguenze dell'accesso civico agli atti. La novità sta nell'assenza di soluzioni pilotate e nella ricerca di un risultato spontaneo di razionalizzazione tramite l'incorporazione normativa di principi contabili e schemi uniformi, non attraverso misure finanziarie lineari e indistinte (Mercati, 2014). L'introduzione indiretta e peraltro non sottolineata è quella di una disciplina contabile che con procedure tecniche tiene insieme le esigenze di salvaguardia dei conti con quelle di progettualità politica. Un altro risultato pare poi quello di una definitiva traslazione degli effetti del Patto di Stabilità Interno sulla parte in conto capitale delle previsioni, nell'intento di una riduzione delle difficoltà di raggiungimento del saldo obiettivo e prima ancora di una sostenibilità degli investimenti programmati: la speranza non può essere che quella di un recupero graduale, mediante questo riallineamento, della

facoltà politica di scelta da un lato e la profilassi da un patologico rallentamento o blocco dei pagamenti dall'altro.

Il principio della programmazione adegua i momenti decisionali e il ruolo degli organismi dell'Ente alle tempistiche e alle procedure di pianificazione statale, alla luce della nuova legge di contabilità. La maggiore aggregazione delle unità di voto sottoposte al voto consiliare, l'ampliamento per le variazioni delle competenze da parte dell'organo esecutivo e dei responsabili funzionali, la natura vincolante e la forma stabilita del Documento Unico di Programmazione sono condizioni che chiariscono, in un'ottica di semplificazione e al contempo di trasparenza, la demarcazione dei compiti di indirizzo da parte della Giunta e di controllo da parte del Consiglio. Il fine che consegue non può poi che essere, previa una necessaria continuità delle entrate e dei trasferimenti, un superamento dei fattori di instabilità che provocano una gestione provvisoria per lo slittamento dei termini per l'approvazione del bilancio di previsione.

Quello che l'armonizzazione non sembra tuttavia riuscire a mutare è il ruolo subalterno della contabilità economico-patrimoniale, che continua a non possedere valenza autorizzatoria e dunque a non produrre effetti comportamentali. L'irrilevanza deriva infatti dalla natura prettamente informativa e non migliora la situazione l'abbandono di uno strumento ibrido e dalla scarsa significatività quale il prospetto di conciliazione. Il piano integrato dei conti consente però un'importante e inedita operazione di *accountability*, elemento imprescindibile per la comparabilità dei valori e perciò per la redazione di un consolidato di gruppo insieme agli enti e agli organismi strumentali. Anche su questo fronte, visto il decreto legislativo 10 agosto

2014, n. 126, occorre tuttavia notare notevoli resistenze, evidenti dallo stralcio del comparto sanitario dall'armonizzazione e dal rinvio del consolidato dal 2016. Di fronte a queste ulteriori proroghe e data la stretta connessione degli schemi armonizzati con i prospetti comunitari, non può dirsi definitivamente scongiurato il pericolo che dietro ai propositi di riforma della contabilità pubblica siano celate esclusive ragioni di trasparenza e di facilitazione delle procedure di contabilità nazionale, ai fini della rendicontazione alle istituzioni europee sul rispetto dei vincoli pattuiti. Se si aggiunge poi nel 2016 l'entrata in vigore dell'equilibrio di bilancio *ex l.* 243/2012, oltre all'eventuale veridicità della stima di circa 2 miliardi di euro di accantonamenti forzosi in ragione dell'introduzione della nuova contabilità (Pozzoli, Gruppo di discussione: Aziende partecipate degli enti locali e temi della PA, 2014), il fatto che l'armonizzazione contabile possa sottendere un'implicita manovra di bilancio non può che acquisire un fondamento.

L'armonizzazione si trova dunque ancora lontana dal raggiungimento di una normalizzazione dei sistemi di bilancio, per motivi sia strutturali sia di contingenza della finanza locale. Il merito indubbio è però quello di aver reso operativamente inattuabili, benché anche in precedenza vietate, diffuse pratiche di alterazione dei risultati di bilancio. Per i Comuni l'approccio *bottom-up* seguito con la sperimentazione rappresenta un modello da riproporre in un ineludibile percorso di valutazione e revisione della quantità e qualità dei servizi erogati. È auspicabile piuttosto che i Comuni stessi trovino nell'armonizzazione la spinta verso una fisiologica riorganizzazione di modelli ormai inadeguati alla crescente complessità, rilevanza ed entità della domanda di servizi pubblici.

BIBLIOGRAFIA

- Airoidi, G., Brunetti, G., & Coda, V. (2005). *Corso di economia aziendale*. Bologna: Il Mulino.
- Atto di indirizzo (Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie Aprile 27, 2004).
- Bellesia, M. (1/2014). Entrata da lotta all'evasione di difficile esazione e fondo crediti di dubbia esigibilità. *Azienditalia* .
- Bellesia, M. (5/2014). Investimento finanziato con alienazioni patrimoniali. *Azienditalia* , 389-397.
- Bennati, A. (1990). *Manuale di Contabilità di Stato*. Napoli: Jovene.
- Bertini, U. (1995). *Scritti di politica aziendale*. Torino: Giappichelli.
- Borgonovi, E. (2005). *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*. Milano: Egea.
- Bracalente, B. (2008). *www.stat.unipg.it*. Tratto il giorno Agosto 1, 2014 da Dipartimento di Statistica dell'Università di Perugia:
http://www.stat.unipg.it/bracalente/Corsi_disattivati/SE1/DispenseCN.pdf
- Cavaliere, A., & Loiero, R. (2011). *L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi. Commento al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118*. Milano: Maggioli editore.
- Collevecchio, M. (3/2012). L'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti locali nel quadro del federalismo fiscale e della riforma costituzionale. *la FINANZA LOCALE* , 46-61.
- D'Aristotile, E., & Schiavone, M. (5/2014). Processo di armonizzazione dei sistemi contabili pubblici: il ruolo delle regole e dei vincoli europei. *Azienditalia* , 361-372.
- De Agostini. (s.d.). *www.sapere.it*. Tratto il giorno Agosto 1, 2014 da Portale enciclopedico della casa editrice De Agostini:
<http://www.sapere.it/enciclopedia/contabilit%C3%A0.html>
- De Mita, E. (2013, Settembre 14). *Il Sole 24 Ore - Norme e Tributi - Fisco*. Tratto il giorno Agosto 24, 2014 da Il Sole 24 Ore:

- <http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2013-09-14/liscrizione-ruolo-accertamento-motivata-084527.shtml?uuid=AbwrZcWI>
- D'Elia, D. (2014, Luglio 7). *Tom's Hardware*. Tratto il giorno Agosto 3, 2014 da Sito Web Tom's Hardware, partner del Gruppo Editoriale L'Espresso: <http://www.tomshw.it/cont/news/stato-ti-faccio-le-pulci-sui-pagamenti-non-mi-freggi-piu/57606/1.html>
- Deloitte. (2013, Marzo). *IPSAS in your pocket*. Tratto il giorno Luglio 27, 2014 da <http://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/dt-ipsas-summary-2013>
- Esselibri Spa*. (s.d.). Tratto il giorno Luglio 7, 2014 da Sito web Casa Editrice Simone: http://www.simone.it/catalogo/v97_1.pdf
- Farneti, G. (2007). Realizzare la riforma della P.A. locale, rendendo operante il sistema dei controlli. In F. A.-I. Commercialisti, *Enti locali e sistema dei controlli. Riflessioni e proposte*. (p. 309-326). Milano: Giuffrè.
- Finanze, M. d. (2013). *L'attuazione del principio costituzionale del pareggio di bilancio. Note brevi alla Legge 243 del 2012, Appendice*.
- Finanze, S. s. (2011). Note brevi alla legge di contabilità e finanza pubblica, l. 196/09.
- Formez. (s.d.). Tratto il giorno Luglio 6, 2014 da Sito Web Riqualificazione PA: www.ripam.it/sistemadocumentale/AreaDocumenti/Programmazione
- Giudizio di legittimità costituzionale in via principale l. 266/2005, 179 (Corte Costituzionale Giugno 13, 2007).
- IFEL. (2012, Marzo 19). *Fondazione IFEL*. Tratto il giorno Agosto 9, 2014 da Fondazione IFEL: http://www.fondazioneifel.it/riforma-della-contabilita/item/download/77_86db9471c4fe520f13a8ebfa73241138
- Marattin, L. (2014, Marzo 10). *Linkiesta, Focus Politiche & Riforme*. Tratto il giorno Agosto 3, 2014 da Linkiesta: <http://www.linkiesta.it/aumento-spesa-pubblica>
- Mercati, L. (2014, Gennaio 15). *Armonizzazione dei bilanci pubblici e principi contabili*. Tratto il giorno Settembre 12, 2014 da [federalismi.it](http://www.federalismi.it): <http://www.federalismi.it/AppIOpenFilePDF.cfm?artid=23992&dpath=document&dfile=14012014133334.pdf&content=Primo+piano+-+Armonizzazione+dei+bilanci+pubblici+e+principi+contabili+-+stato+-+dottrina+-+>

Bibliografia

- Minieri, S. (2013). *Compendio di Contabilità di Stato e degli enti pubblici*. Milano: Maggioli editore.
- Monorchio, A., & Mottura, L. (2014). *Compendio di contabilità di Stato*. Bari: Cacucci.
- Mosca, M. (s.d.). *Dipartimento di Scienze dell'Economia, Università del Salento*. Tratto da <http://www.dsems.unile.it/mosca/progetti/artbilancio.pdf>
- Nobes, C., & Parker, R. (2012). *Comparative International Accounting*. London: Pearson.
- PADigitale. (s.d.). Tratto il giorno Luglio 31, 2014 da sito web PADigitale: http://www.padigitale.it/azienda/azienda/armonizzazione_contabile.html
- Parker, R., & Tay, J. (1/1990). Measuring international harmonisation and standardization. *Abacus* , 73.
- Passalacqua, M. (2012). Pareggio di bilancio contro intervento pubblico nel nuovo art. 81 della Costituzione. *Cuadernos de Derecho Público* .
- Pedone, A. (2009). Gli sfasamenti della spesa pubblica e la sua governabilità. *Economia italiana* , 705.
- Pozzoli, S. (2014, Agosto 23). *Gruppo di discussione: Aziende partecipate degli enti locali e temi della PA*. Tratto il giorno Settembre 11, 2014 da linkedin.com: http://www.linkedin.com/groups/Si-scrive-armonizzazione-si-pronuncia-4586821.S.5908883281591431172?view=&item=5908883281591431172&type=member&gid=4586821&trk=eml-b2_anet_digest-group_discussions-10-grouppost-disc-1&midToken=AQHkRwcQ5ZPn1A&fromEmail=fromEm
- Pozzoli, S. (marzo/aprile 2005). Una riforma dell'ordinamento contabile degli enti locali. *Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale* .
- Pozzoli, S., & Mazzotta, R. (1/2012). Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica. *Azienda Pubblica* , 69-82.
- Rama Rao, S. (2013, Agosto 8). *Zero base budgeting*. Tratto il giorno Agosto 18, 2014 da Slideshare: <http://www.slideshare.net/ramusakha/zero-base-budgeting-25047296>
- Rivenbark, W. C. (2004). *www.sogpubs.unc.edu*. Tratto il giorno Agosto 14, 2014 da University of North Carolina - School of Government : <https://www.google.it/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&c>

ad=rja&uact=8&ved=0CFAQFjAE&url=http%3A%2F%2Fsogpubs.unc.edu%2Felectronicversions%2Fpg%2Fpgwin04%2Farticle3.pdf&ei=VSptU
-
jHBObT7Abd4YHQDA&usg=AFQjCNFhtBDyMrBTd1WdZSPxSZj4zLj
sXw&bvm=bv.7293874

Salvemini, G. (s.d.). *Università di Pavia*. Tratto da <http://www-3.unipv.it/websiep/wp/208.pdf>

Salvemini, M. T. (157/2010). Un primo sguardo alla nuova legge di contabilità e finanza pubblica. *Queste istituzioni* , 53-54.

Stato, R. G. (2011). Note brevi sulla modifica della legge di contabilità e finanza pubblica alla luce del nuovo "semestre europeo" (l. 39/2011).

Stato, S. B. (2010, Maggio 27). *Camera dei Deputati*. Tratto il giorno Agosto 2, 2014 da www.camera.it:
<http://documenti.camera.it/leg16/dossier/testi/D009.htm>

Strianese, L. (1/2011). Il Bilancio Nazionale: le riforme nella storia.
Innovazione e Diritto , 29-84.

Tiron Tudor, A., & Mutiu, A. (2006). *www.researchgate.net*. Tratto il giorno Luglio 28, 2014 da Cash versus Accrual Accounting in Public Sector:
https://www.google.it/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=7&cad=rja&uact=8&ved=0CFAQFjAG&url=http%3A%2F%2Fwww.researchgate.net%2Fprofile%2FAdriana_TIRON_TUDOR%2Fpublication%2F228304514_Cash_Versus_Accrual_Accounting_in_Public_Sector%2Ffile%2Fd912f50431

Treccani. (2012). *Enciclopedia Treccani*. Tratto il giorno Luglio 28, 2014 da Dizionario di economia e Finanza :
[http://www.treccani.it/enciclopedia/accountability_\(Dizionario_di_Economia_e_Finanza\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/accountability_(Dizionario_di_Economia_e_Finanza)/)

Van Der Tas, L. (1992). Taylor&Francis Online. *European Accounting Review* , 469-473.

Vegas, G. (2014). *Il bilancio pubblico*. Bologna: Il Mulino.

Vegas, G. (2010). *Il nuovo bilancio pubblico*. Bologna: Il Mulino.